

EXAMEN DE JURISPRUDENCE**(1991-2014)****LES IMPÔTS SUR LES REVENUS ET LES SOCIÉTÉS (II)⁽¹⁾
(SUITE)**

PAR

DANIEL GARABEDIAN

PROFESSEUR À L'UNIVERSITÉ LIBRE DE BRUXELLES (ULB)

ET

FRANÇOIS HENNEAUX

ASSISTANT À L'UNIVERSITÉ LIBRE DE BRUXELLES (ULB)

TABLE DES MATIÈRES**DEUXIÈME PARTIE : L'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS BELGES DOTÉES DE
LA PERSONNALITÉ JURIDIQUE SUR LEURS BÉNÉFICES ANNUELS**

CHAPITRE 1 ^{er} . — LES CONDITIONS DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS : LE FAIT DE « SE LIVRER À UNE EXPLOITATION OU À DES OPÉRATIONS DE CARACTÈRE LUCRATIF »	n ^{os} 1 à 6
CHAPITRE 2. — LA DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE ANNUEL IMPOSABLE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	n ^{os} 7 à 67
Section 1 ^{re} . — La base imposable correspond en principe au bénéfice comptable	n ^{os} 7 à 10
Section 2. — Les règles d'évaluation	n ^{os} 11 à 23
§ 1 ^{er} . — <i>L'évaluation des biens lors de leur acquisition</i>	n ^{os} 11 à 13
§ 2. — <i>L'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps</i>	n ^{os} 14 à 19

(1) La première partie de cet examen de jurisprudence et la première partie de la table ont paru dans *cette Revue*, 2015, pp. 165 à 199.

§ 3. — <i>Les réductions de valeur sur les actifs dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps</i>	n ^{os} 20 à 23
Section 3. — Les produits. — Les éléments imposables extra-comptables	n ^{os} 24 à 36
§ 1 ^{er} . — <i>Règles générales</i>	n ^{os} 24 à 26
§ 2. — <i>Les avantages anormaux ou bénévoles fictivement ajoutés aux bénéfiques</i>	n ^{os} 26 à 30
§ 3. — <i>Les plus-values réalisées</i>	n ^{os} 31 à 36
A. — <i>Règles générales</i>	n ^{os} 31 à 33
B. — <i>Taxation différée sous condition de emploi</i>	n ^{os} 33 à 36
Section 4. — Les charges déductibles : frais professionnels et provisions pour risques et charges	n ^{os} 37 à 54
§ 1 ^{er} . — <i>Les conditions générales de déduction des frais professionnels</i>	n ^{os} 37 à 44
§ 2. — <i>Règles particulières relatives à certaines catégories de frais professionnels et de charges</i>	n ^{os} 45 à 52
§ 3. — <i>Les provisions pour risques et charges</i>	n ^{os} 53 à 54
Section 5. — Le régime particulier des sous-estimations d'actifs et des surestimations de passifs	n ^{os} 55 à 56
Section 6. — Le régime particulier des bénéfiques dissimulés qui ne se retrouvent pas dans le patrimoine de la société	n ^{os} 57 à 59
Section 7. — La déduction pour investissement	n ^o 60
Section 8. — La déduction pour capital à risque	n ^o 61
Section 9. — La déduction des pertes des périodes imposables antérieures	n ^{os} 62 à 65
Section 10. — L'exclusion de la compensation de certaines déductions avec les avantages anormaux ou bénévoles retirés d'une société ou entreprise liée	n ^{os} 66 à 67
CHAPITRE 3. — LE CALCUL DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	n ^o 68
CHAPITRE 4. — LA COTISATION DISTINCTE SUR « DÉPENSES NON JUSTIFIÉES » ET SUR « BÉNÉFICES DISSIMULÉS »	n ^{os} 69 à 72
CHAPITRE 5. — LES RÈGLES DÉROGATOIRES EN FAVEUR DES SOCIÉTÉS PME	n ^o 73

DEUXIÈME PARTIE
L'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS BELGES DOTÉES
DE LA PERSONNALITÉ JURIDIQUE SUR LEURS
BÉNÉFICES ANNUELS

CHAPITRE I^{er}. — Les conditions de l'assujettissement
à l'impôt des sociétés : le fait de « se livrer à une
exploitation ou à des opérations de caractère lucratif »

1. — Appréciation chez les personnes morales ayant la forme d'une société. — Sont assujettis à l'impôt des sociétés les organismes dotés de la personnalité juridique ayant leur siège de direction effective en Belgique qui « se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » (CIR, art. 2, 5^o, a, et 179), c'est-à-dire à une activité professionnelle.

Un arrêt de la Cour de cassation du 20 mai 2005 (*Pas.*, 2005, n^o 287, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, cassant Gand, 29 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, p. 813, note critique D. DESCHRIJVER) a rappelé, pendant la période sous revue, le caractère nécessairement professionnel de l'activité d'une société dotée de la personnalité juridique : même une société civile à forme de société anonyme qui se limite à entretenir et donner en location des immeubles comme le ferait un particulier exerce une activité lucrative et est par conséquent soumise à l'impôt des sociétés : « Les sociétés commerciales ou sociétés civiles ayant adopté la forme juridique d'une société commerciale, sont réputées avoir été constituées en vue de l'exercice d'une activité lucrative. Plus précisément, une société civile, constituée sous la forme d'une société commerciale, qui a pour objet social la gestion immobilière, se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ».

La Cour s'était déjà prononcée en ce sens sous l'empire de l'ancienne taxe professionnelle (Cass., 11 avril 1967 (deux arrêts), *Pas.*, 1967, p. 946 ; Cass., 9 septembre 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 20).

2. — Distinction avec le but de lucre. — Se livrer à « une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif » implique la recherche d'un profit mais n'exclut pas que ce profit soit affecté à des fins désintéressées. L'absence de « but de lucre » n'exclut donc pas l'assujettissement à l'impôt des sociétés comme le rappelle la

Cour de cassation dans un arrêt du 14 janvier 2011, en rejetant le pourvoi d'une a.s.b.l. qui faisait valoir que l'assujettissement à l'impôt des sociétés requiert le but de lucre (*A.C.*, 2011, n° 40; traduction partielle dans *Pas.*, 2011, n° 40).

C'est pour cela que l'article 182 du CIR prévoit certaines exceptions — limitées — à l'assujettissement à l'impôt des sociétés de certaines personnes morales qui, quoique se livrant « à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif », « ne poursuivent pas un but lucratif » (voy. aussi l'exposé des motifs de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, qui a substitué à cette fin à la notion d'« occupation lucrative » celle d'« opérations à caractère lucratif », *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 35, ainsi que le rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, pp. 134-135, et annexe 2, note intitulée « Organismes d'intérêt public et intercommunales », p. 71).

3. — Opérations isolées ou exceptionnelles. — Parmi ces exceptions, l'article 182, 1°, du CIR vise le cas de la personne morale chez qui les opérations à but lucratif sont « isolées ou exceptionnelles » (2).

L'a.s.b.l. évoquée au numéro précédent invoquait cette exception en faisant valoir qu'elle se bornait à organiser une fois par an une journée de courses hippiques accompagnées de paris.

La cour d'appel de Gand rejette ce moyen de défense au motif que la journée de courses a lieu tous les ans, requiert une organisation importante et se prépare durant toute l'année.

À l'appui de son pourvoi, l'a.s.b.l. a fait valoir que l'appréciation du caractère isolé ou exceptionnel doit se faire *par période imposable* et que la journée de courses et paris remplissait donc la condition puisqu'elle n'était organisée qu'une fois par an. La Cour

(2) À s'en tenir à une lecture littérale de la loi, l'assujettissement à l'impôt des sociétés suppose d'ailleurs toujours une répétition d'opérations à but lucratif, puisqu'il suppose que la personne morale « se livre » à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. En ce sens : S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de Venootschapsbelasting*, Anvers, Biblio, 2014, p. 24, qui relève que dans le texte néerlandais le verbe « se livrer » — « *zich bezighouden* » — correspond au substantif « l'occupation » — « *de bezigheid* »; voy. aussi Com. IR 92, n° 179/11, issu des « Commentaires des articles R.I.R. », *Bull. Contr.*, 1963, n° 398, pp. 1199 et s., spéc. n° 5, pp. 1214 et 1215. Comp. I. CLAEYS BOÛAERT, *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 1970, pp. 30 et 31, n° 1.3.9; X. PARENT, « L'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales et ses principales conséquences », in *A.S.B.L., Fondations et associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, n° 9 et 11, pp. 442 et 443.

de cassation rejette le moyen en répondant que la récurrence de l'événement permet d'apprécier l'ampleur de l'activité déployée par l'a.s.b.l. pendant la période imposable et, partant, la nature des opérations qui y ont été accomplies.

En réalité, on n'aperçoit pas pourquoi l'appréciation devrait nécessairement se faire par période imposable (en ce sens toutefois, Com. IR 92, n° 182/2).

4. — Cas où l'activité ne comporte qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles. — Les a.s.b.l. et autres personnes morales sans but de lucre échappent également à l'impôt des sociétés si leurs activités lucratives ne comportent qu'*accessoirement* des opérations industrielles, commerciales ou agricoles (CIR, art. 182, 3°).

Lors des travaux parlementaires de la loi du 3 novembre 1976 qui a introduit cette exception — consacrant ainsi la jurisprudence de la Cour de cassation (3) —, le ministre des Finances a donné deux critères permettant de conclure à ce caractère accessoire : le premier, dit « quantitatif », porte sur l'importance respective des moyens matériels mis en œuvre ou du personnel occupé ; le second, dit « corrélatif », consiste à examiner si l'activité professionnelle lucrative constitue le corollaire de l'activité désintéressée (rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 925/2, pp. 18 et 19, critères également reproduits dans Com. IR 92, n°s 182/13 à 16).

Jugé que répond à cette notion, dans le chef d'une a.s.b.l. d'aide aux toxicomanes, la mise au travail des toxicomanes à des fins thérapeutiques même si ceux-ci sont en nombre supérieur à celui du personnel soignant puisque « dans un milieu thérapeutique, il est logique [...] que les malades soient plus nombreux que les soignants » (Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 1996/148, et *J.L.M.B.*, 1996, p. 1440) (4).

Jugé, de même, que, eu égard aux circonstances de la cause, l'exploitation d'une cafétéria par une a.s.b.l. organisant des stages d'équitation « présente le complément idéal » à cette dernière acti-

(3) Voy. Cass., 22 janvier 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 285 ; Cass., 22 avril 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 526 ; Cass., 27 octobre 1953, *Pas.*, 1954, I, p. 140 ; Cass., 16 février 1954, *Pas.*, 1954, p. 538.

(4) Cette affaire explique sans doute pourquoi le Com. IR 92 précise désormais que, pour apprécier le critère quantitatif, il ne faut prendre en considération ni « les personnes qui sont prises en charge par la personne morale dans le cadre d'une thérapie » ni « les moyens matériels mis en œuvre dans le cadre d'une thérapie suivie par des personnes que la personne morale a prises en charge » (n°s 182/15 et 16).

tivité et revêt dès lors un caractère accessoire (Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 1999/258).

5. — Cas où l'activité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales. — Les a.s.b.l. et autres personnes morales sans but de lucre échappent encore à l'impôt des sociétés lorsque leurs activités lucratives ne mettent « pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales » (CIR, art. 182, 3°).

Dans une affaire mettant en cause une a.s.b.l. du réseau Magasins du monde-Oxfam, qui faisait le commerce ambulante de produits issus du « commerce équitable », la cour d'appel de Bruxelles rappelle que cette exception est autonome par rapport aux autres et décide que l'a.s.b.l. peut s'en prévaloir sur la base des éléments suivants : elle n'a pas de point de vente fixe ; elle vend exclusivement des produits issus du commerce équitable, dont le prix est supérieur à celui du marché, et assure de la sorte aux producteurs un « prix honnête », qui couvre au minimum leurs coûts de production ; sa publicité, qui est exceptionnelle, met l'accent sur les concepts de « commerce équitable » et de « prix honnête », ainsi que sur les activités de formation organisées par l'a.s.b.l. (Bruxelles, 21 juin 2006, *T.F.R.*, 2008, p. 69, note L. DE MEYERE ; voy. aussi Anvers, 2 février 2010, www.fiscalnet.be, RG n° 2008/2340 ; Anvers, 23 octobre 2012, www.fiscalnet.be, RG n° 2011/2353).

La cour d'appel adopte ainsi l'interprétation souple de la notion de « méthodes industrielles ou commerciales » retenue dans la circulaire administrative publiée au lendemain de son introduction par la loi du 3 novembre 1976 et ce sur la base de la *ratio legis* de la loi d'éviter les distorsions de concurrence (circulaire du 19 septembre 1977, *Bull. contr.*, 1977, n° 556, pp. 2059 et s., spéc. nos 22 et 23, p. 2069, reproduits dans le Com. IR 92, nos 182/10 et 182/11 ; sur la *ratio legis* de la loi, voy. exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 17 et rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/7, p. 7) (5).

(5) Cette approche mettant au centre de l'analyse le risque de concurrence déloyale est fort similaire à celle retenue en droit fiscal français, où l'on considère que si l'activité est exercée dans un domaine où coexistent personnes morales à but lucratif et à but non lucratif, il faut examiner les conditions d'exercice à l'aide de la méthode dite des « 4 P » : par ordre d'importance décroissante, il faut analyser le « Produit » proposé, le « Public » visé, le « Prix » pratiqué et la « Publicité » (instruction fiscale du 18 décembre 2006, *Bulletin officiel des impôts*, 2006, n° 208, réf. 4h-5-06, nos 59 et s. ; C.E. Fr., 1^{er} mars 2000, *Association Foire nationale des vins*, n° 197.584, étendant à l'impôt sur les sociétés les principes posés en matière

Les autres cours d'appel partagent cette interprétation: voy. Anvers, 27 septembre 2011, www.monkey.be, RG n° 2010/1246; Gand, 18 mars 2014, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/763; Liège, 20 septembre 2000, *F.J.F.*, n° 2000/281; Mons, 13 novembre 2015, www.fiscalnet.be, RG n° 2014/404.

6. — Cas où l'activité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (suite). — Les intercommunales et les régies communales autonomes. — A. La régie communale autonome chargée de gérer le réseau local d'électricité de la commune d'Izegem s'est plainte de la différence entre son régime fiscal et celui dont bénéficiaient à l'époque les intercommunales.

Les régies communales autonomes sont des organismes dotés de la personnalité morale qui accomplissent les tâches d'intérêt communal qui leur sont confiées (voy., en Région flamande, le décret communal du 15 juillet 2005, art. 225 et s.). Contrairement aux intercommunales, longtemps soustraites inconditionnellement à l'assujettissement à l'impôt des sociétés par l'article 180, 1°, du CIR(6), les régies communales autonomes ont toujours vu leur assujettissement à l'impôt déterminé par les règles ordinaires.

Sur question préjudicielle, la Cour constitutionnelle a jugé l'article 180, 1°, discriminatoire en ce qu'il n'exempte pas de l'impôt des sociétés les régies communales autonomes qui exercent une mission identique à celle des intercommunales *et qui n'entrent pas en concurrence avec le secteur privé* (C. const., arrêt n° 148/2012 du 6 décembre 2012). Sur recours en annulation introduit à la suite de ce premier arrêt, la Cour a annulé l'article 180, 1°, dans la même mesure (C. const., arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014).

B. On se serait attendu à ce que le législateur étende l'exemption à tous les organismes publics qui ne concurrencent pas les entre-

de TVA par C.E. Fr., 1^{er} octobre 1999, *Association Jeune France*, n° 170.289, l'un et l'autre disponibles sur www.conseil-etat.fr.

(6) Nous utilisons le terme générique «intercommunales» pour faire bref. L'article 180, 1°, disposait que «ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, ainsi que les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, les structures de coopération, à l'exception des associations interlocales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, et les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes».

prises du secteur privé (7). La loi-programme du 19 décembre 2014 a plutôt supprimé l'exemption des intercommunales, entraînant cette fois le mécontentement de ces dernières (8).

La Cour constitutionnelle a toutefois rejeté les recours en annulation que plusieurs intercommunales ont introduits contre la suppression de leur exemption (C. const., arrêt n° 151/2016 du 1^{er} décembre 2016). Les intercommunales invoquaient notamment une différence de traitement injustifiée par rapport aux communes comme par rapport aux autres personnes morales qui restent inconditionnellement exemptées de l'impôt des sociétés (9). La Cour répond que les intercommunales ne sont suffisamment comparables ni aux communes — car « contrairement à une commune, une structure intercommunale peut mettre en œuvre des méthodes et stratégies commerciales à grande échelle, mener des opérations de caractère lucratif, rechercher et développer des marchés concurrentiels, réaliser des bénéfices et distribuer des dividendes » —, ni aux autres personnes morales qui demeurent inconditionnellement exemptées — celles-ci « exer[ç]ant une activité qui n'entre pas en concurrence avec des entreprises privées ou qui relève d'un intérêt public particulier » (considérant B.19.4). Elle ajoute, à titre surabondant, que la différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable compte tenu de l'objectif du législateur de créer une concurrence fiscale loyale entre le secteur public et le secteur privé (*ibid.*, renvoyant au considérant B.2 — voy. exposé des motifs de la loi-programme, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 672/1, p. 8).

Tout cela plaide, nous semble-t-il, pour appliquer aux régions communales autonomes et aux intercommunales qui sont exclusivement aux mains des pouvoirs publics et qui ne concurrencent pas les entreprises du secteur privé l'exception prévue en faveur

(7) C'est ce que prévoit, avec quelques nuances et une liste d'activités entraînant l'assujettissement en tout état de cause, la réglementation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (voy. Code TVA, art. 6, en transposition de l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée).

(8) Par la suite, le législateur a réintroduit une exemption, élargie cette fois aux régions communales autonomes, mais d'une portée bien plus réduite: celle-ci vaut uniquement en cas d'exploitation, à titre principal, d'un hôpital ou d'une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents» (loi-programme du 10 août 2015, art. 86, rétablissant CIR, art. 180, 1°; la Cour constitutionnelle a rejeté le recours en annulation de cette disposition (arrêt n° 145/2017 du 21 décembre 2017)).

(9) Il s'agit des personnes morales visées à l'article 180, alinéa 1^{er}, 2° à 13°, du CIR, ce qui comprend notamment, comme le relève la Cour constitutionnelle (considérant B.15), des sociétés de transport public (6° à 8° et 12°) et des sociétés d'épuration des eaux (9°).

des personnes morales à but non lucratif qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, puisque leur exonération n'entraînera nécessairement aucune distorsion de concurrence (*cf.* CIR, art. 182, 3^o, et *supra*, n^o 5).

CHAPITRE 2. — La détermination du bénéfice annuel imposable à l'impôt des sociétés

SECTION I^{re}. — LA BASE IMPOSABLE CORRESPOND EN PRINCIPE AU BÉNÉFICE COMPTABLE

7. — Consécration. — Il est admis de longue date qu'à défaut de définir lui-même le bénéfice imposable des entreprises, et partant, des sociétés (*cf.* CIR, art. 183 et 37), le CIR s'en remet en principe au droit comptable (voy. précédentes chroniques, *cette Revue*, 1984, n^{os} 24 et 25, pp. 709 à 711; 1994, n^o 30 *in limine*, p. 247). La Cour de cassation a eu l'occasion de le confirmer pendant la période sous revue par un important arrêt du 20 février 1997 (*Pas.*, 1997, I, n^o 100, *cette Revue*, 2000, p. 525, note D. GARABEDIAN, rejetant le pourvoi contre Bruxelles, 22 juin 1995, *F.J.F.*, n^o 96/1; *J.D.F.*, 1995, p. 182; et *R.G.F.*, 1996, p. 27, note J.-S. VINCENT).

Une société privée à responsabilité limitée, créée le 1^{er} juin 1986 pour exploiter des terrains de tennis, reçoit des joueurs des cotisations qui leur donnent le droit d'utiliser les terrains du 15 septembre 1986 au 14 septembre 1987(10). La société clôture ses comptes annuels le 31 mai 1987 et y comptabilise comme chiffre d'affaires la partie des cotisations se rapportant proportionnellement à la période du 15 septembre 1986 au 31 mai 1987; elle comptabilise le solde en compte de régularisation au passif du bilan, pour le comptabiliser comme chiffre d'affaires dans les comptes annuels de l'exercice suivant(11). Elle complète sa déclaration à l'impôt des sociétés sur cette base.

(10) Les juges du fond parlent de «cotisations et loyers» pour la «location des terrains de tennis». Le contrat portant sur l'utilisation d'un terrain de sport constitue un louage de chose si l'élément jouissance est prédominant, et un louage d'ouvrage dans le cas contraire (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, t. IV, 4^e éd., 1972, n^o 488, pp. 497-498).

(11) Voy. schéma réglementaire du bilan, rubrique de passif X, «comptes de régularisation», comprenant notamment le compte 493, «produits à reporter», et schéma réglementaire du compte de résultats, rubrique I.A, «chiffre d'affaires» (AR/Soc., art. 88 et 89, et arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, annexe, chapitre 1^{er}).

Le contrôleur des contributions n'est pas d'accord: il estime que l'intégralité des cotisations encaissées en septembre 1986 contribue au bénéfice imposable de l'exercice clôturé au 31 mai 1987. Le directeur régional des Contributions rejette la réclamation de la société.

La cour d'appel de Bruxelles accueille le recours de la société, au motif que la société s'est conformée à la réglementation comptable et que, sauf dérogation de la loi fiscale, inexistante en l'espèce, le résultat imposable doit être déterminé conformément aux règles comptables.

La Cour de cassation rejette le pourvoi de l'administration par cet attendu de principe: «sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable». Elle reproduira cet attendu au mot près dans des arrêts des 22 juin 2000 (*Pas.*, 2000, n° 393, commenté *infra*, n° 21), 2 octobre 2003 (*Pas.*, 2003, n° 474, commenté *infra*, n° 21), et 10 juin 2010 (*Pas.*, 2010, n° 416).

L'un des soussignés pense avoir montré que, plutôt que de parler des règles du droit comptable *in abstracto*, il serait plus exact de parler *in concreto* du bénéfice de l'entreprise tel qu'il ressort de ses comptes annuels. Le droit comptable laisse en effet un large pouvoir d'appréciation à l'organe d'administration de l'entreprise dont les choix déterminent, dans la limite autorisée par le droit comptable, le bénéfice de l'entreprise (D. GARABEDIAN, note précitée, *cette Revue*, 2000, n° 19, pp. 552-553).

Par un arrêt antérieur, la Cour de cassation avait indiqué que «le principe suivant lequel le droit comptable régit le droit fiscal» ne constitue pas un principe général du droit dont la violation puisse donner ouverture à cassation (Cass., 5 mai 1995, *Pas.*, I, n° 226, commenté *infra*, n° 43). Cela n'a rien de contradictoire: la référence au droit comptable concerne uniquement la détermination du bénéfice imposable et non tout le droit fiscal, et elle trouve un appui suffisant, quoiqu'implicite, dans les dispositions légales relatives au bénéfice imposable (voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, n° 2.16, p. 110, note 2).

8. — Sociétés soumises à des règles comptables sectorielles. — Une caisse d'épargne augmente son capital et investit les fonds ainsi récoltés dans des obligations émises par des sociétés belges afin de bénéficier de l'avantage fiscal prévu par les arrêtés

royaux de pouvoirs spéciaux n^{os} 15 et 150 de 1982. Ceux-ci n'accordent pas l'avantage fiscal pour les investissements en titres d'emprunt ayant la nature de «placements de trésorerie». L'administration estime que la caisse d'épargne n'a pas droit à l'avantage fiscal parce que, si elle avait été soumise au droit comptable commun plutôt qu'à un droit comptable particulier, elle aurait dû comptabiliser les obligations dans la rubrique «placements de trésorerie».

La cour d'appel lui donne raison et la Cour de cassation rejette le pourvoi par un arrêt du 20 janvier 2000 (*Pas.*, 2000, n^o 52 (12)) : «à défaut de définition ou de précision», dit la Cour, la notion de «placements de trésorerie» a dans l'arrêté n^o 15 «la même portée qu'en matière de droit civil commun, soit, en l'espèce, les principes généraux en matière de droit comptable» et «ne dépend pas de l'activité du redevable qui effectue les placements».

La solution nous paraît devoir être approuvée dans ce cas particulier.

B. Cet arrêt implique-t-il que le bénéfice comptable résultant des règles comptables sectorielles doive être systématiquement retraité sur la base du droit comptable commun pour déterminer le bénéfice imposable (en ce sens, voy. en particulier P. GLINEUR, «La détermination de ce “droit commun” qui domine le droit fiscal», in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205 et s., spéc. n^o 10, pp. 213-214) ?

Nous ne le pensons pas. Comme indiqué au numéro précédent, le renvoi du droit fiscal n'est pas tant au droit comptable qu'au bénéfice comptable de la société, qui se détermine à partir du droit comptable qui la régit. Et cette solution ne viole pas, selon nous, le principe constitutionnel de l'égalité devant l'impôt garanti par les articles 10 et 172 de la Constitution (*contra* : P. GLINEUR, étude citée, n^o 10, p. 214, note 13), car si certaines sociétés sont soumises à des règles comptables sectorielles, c'est précisément parce qu'elles sont, du point de vue de la détermination de leur bénéfice, dans une situation essentiellement différente des autres sociétés.

9. — Déroptions expresses ou implicites. — En énonçant, dans son attendu de principe cité *supra*, n^o 7, qu'il faut, pour s'écarter du droit comptable, une «dérogation *expresse* de la loi fiscale», la Cour de cassation est trop stricte : les dérogations

(12) À la suite d'une interversion, le sommaire figure au-dessus de l'arrêt publié au n^o 50.

de la loi fiscale au droit comptable sont souvent implicites. C'est ce qu'illustre un arrêt de la Cour de cassation du 18 janvier 2013 (*Pas.*, 2013, n° 36, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 17 mai 2011, *T.F.R.*, 2012, p. 28, note approbatrice I. VAN DE WOESTEYNE, recensé par S. VAN CROMBRUGGE dans *Fiscologue*, n° 1259 du 12 août 2011, p. 1, qui approuve l'arrêt, et par D. DESCHRIJVER et W. VERHOEYE, «Kroniek Fiscaal recht voor vennootschappen 2013», *T.R.V.*, 2014, pp. 474 et s., spéc. n° 55, pp. 499 à 501, qui le critique).

L'affaire concernait le régime fiscal de l'acheteur qui est une société de ce que l'on appelle souvent le «*meegekocht dividend*», le «dividende acquis en même temps que des actions», plus exactement la partie du prix d'achat d'actions qui reflète les réserves accumulées par la société émettrice des actions. La distribution de ces réserves diminue la valeur des actions. La Commission des Normes comptables a émis l'avis que, dans le cas où les actions sont constitutives d'une participation au sens comptable⁽¹³⁾, la société acquéreuse ne doit pas nécessairement comptabiliser la réduction de valeur comme une charge et le dividende comme un produit dans son compte de résultats, elle peut se borner à traduire l'encaissement du dividende et la diminution de la valeur de sa participation dans son bilan (avis n° 151-2 «Imputation dans le chef de l'actionnaire d'un remboursement de capital ou de prime d'émission ou d'une répartition de réserves», *Bull. CNC*, n° 34, mars 1995, pp. 27 et s.).

Dans l'affaire soumise à la Cour de cassation, la société acquéreuse avait appliqué cette dernière méthode et avait soutenu que, le bénéfice imposable étant déterminé par le droit comptable, le fisc ne pouvait la taxer sur un dividende que le droit comptable ne traitait pas comme un produit (la pertinence de la discussion résultait du fait que la réduction de valeur actée sur les actions n'était pas fiscalement déductible (CIR, art. 198, § 1^{er}, 7^o) et ne pouvait donc compenser le dividende si celui-ci était taxable).

Sur conclusions conformes du ministère public, la Cour de cassation décide qu'il ressort des dispositions du CIR que les dividendes perçus par une société «sont des revenus qui sont soumis

(13) C'est-à-dire que la détention de ces actions tend, «par l'établissement d'un lien durable et spécifique» avec la société émettrice, à permettre d'«exercer une influence sur l'orientation de la gestion» de celle-ci (C. soc., art. 13, al. 1^{er}).

à l'impôt des sociétés» et que, dans cette mesure, le droit fiscal déroge au droit comptable.

10. — Cas de l'inexactitude dans les comptes annuels. — Pas de force obligatoire envers le contribuable. — La société est en principe liée par sa déclaration à l'impôt des sociétés, et donc par ses comptes annuels qui lui servent de fondement : les revenus et les autres éléments déclarés servent de base à l'imposition, à moins que l'administration « ne les reconnaisse inexacts » (CIR, art. 339, al. 1^{er}).

Il est admis de longue date qu'en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, le contribuable n'est pas lié par les erreurs qui entacheraient sa déclaration ou les comptes annuels qui lui ont servi de fondement. Un arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 25 mars 2014 (www.fiscalnet.be, RG n° 2012/1987) refuse d'écartier la comptabilisation erronée de diamants à titre de garantie à défaut de preuve du caractère involontaire de l'erreur (dans le même sens : Bruxelles, 29 novembre 2000, *J.D.F.*, 2002, p. 49 (produit de la vente d'un fonds de commerce rattaché à un mauvais exercice comptable) ; Gand, 9 février 2010, www.fiscalnet.be, RG n° 2006/1895 (plus-value de réévaluation reconnue comme produit au mépris de la réglementation comptable) ; Gand, 10 janvier 2012, recensé dans *Fiscologue*, n° 1293 du 27 avril 2012, p. 13 (réduction de valeur sur créances rattachée à un mauvais exercice comptable)).

La Cour de cassation condamne, à juste titre, cette exigence par un arrêt du 10 mars 2016 (*Pas.*, 2016, n° 171, *T.F.R.*, 2017, p. 353, note P. VAN EYSENDEYCK).

Rappelant qu'«il ressort du principe de légalité de l'impôt contenu à l'article 170 de la Constitution et du caractère d'ordre public de la loi fiscale que la dette d'impôt résulte exclusivement de la loi et que l'État ne peut établir que les impôts légalement dus», la Cour en déduit qu'«aussi longtemps que le délai de réclamation court, le contribuable a le droit de rectifier dans sa déclaration des erreurs qui ont conduit à l'établissement d'un impôt qui n'est pas légalement dû, lors même que ces erreurs résulteraient d'une décision sciemment prise» et, partant, que «lorsque la déclaration est fondée sur une comptabilisation contraire au droit comptable, laquelle a donné lieu à l'établissement d'un impôt illégal, le contribuable peut, tant que le délai n'est pas expiré, réclamer, même si la comptabilisation erronée résulte d'une décision sciemment prise».

La Cour précise enfin que le droit de repentir s'arrête là où commence la décision de gestion prise dans les limites de ce qu'autorise le droit comptable : pareille décision est irrévocable, même si rétrospectivement elle se révèle peu judicieuse.

La Cour consacre ainsi les principes que le professeur Kirkpatrick et l'un des soussignés avaient dégagés dans une étude parue dans *cette Revue* en 1992 (J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass., 12 mai 1989, *cette Revue*, 1992, pp. 317 et s., spéc. n^{os} 25 à 30, pp. 339 à 345 ; voy. aussi la précédente chronique, *cette Revue*, 1994, n^{os} 31 et 32, pp. 251 à 254) (14).

Il arrive aussi que, sans violer le droit comptable, les comptes annuels soient entachés d'une erreur au sens de vice du consentement parce qu'ils ne reflètent pas l'intention de la société. Par identité de motifs, la société peut, si elle fait la preuve de cette erreur, faire prévaloir sa volonté réelle à l'égard du fisc (sur le principe : Cass., 12 mai 1989, *A.C.*, 1988-1989, p. 1066, *cette Revue*, 1992, p. 313, et la note précitée J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, spéc. n^o 5, p. 320, et n^o 22, p. 335 ; précédente chronique, *cette Revue*, 1994, n^o 33, pp. 254 à 257). Pour des cas d'application pendant la période sous revue : Trib. Bruxelles, 30 mai 2014, *F.J.F.*, n^o 2014/258 (oubli de porter un revenu susceptible d'être exonéré à un compte distinct du passif du bilan conformément à la législation fiscale, alors que le contribuable avait dès l'origine l'intention d'exonérer ledit revenu) ; Trib. Namur, 2 mai 2012, *R.G.C.F.*, 2012, p. 291 (oubli de comptabiliser la réserve d'investissement à laquelle le contribuable avait droit).

SECTION 2. — LES RÈGLES D'ÉVALUATION

§ 1^{er}. — *L'évaluation des biens lors de leur acquisition*

11. — Actifs acquis moyennant une contrepartie largement inférieure à leur valeur vénale. — Le droit comptable

(14) La société dont les comptes annuels méconnaissent le droit comptable peut les rectifier (avis de la Commission des Normes comptables n^o 2014/4 du 23 avril 2014, *Bull. CNC*, n^o 68, juillet 2014, pp. 16 et s.), mais cette rectification n'est pas nécessaire pour les corriger vis-à-vis du fisc sauf lorsque la loi fiscale subordonne l'application d'un régime particulier à une comptabilisation dans les comptes annuels, situation que l'on peut qualifier de « prédominance renforcée du bilan » (note précitée, *cette Revue*, 1992, n^o 30, p. 345 ; précédente chronique, *cette Revue*, 1994, n^o 31.B, pp. 252 et 253, n^o 33, pp. 254 à 257). Pour un exemple récent de cette dernière situation, à propos de la déduction des amortissements : Cass., 11 mai 2017, RG n^o F.16.008.F.

issu de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 (aujourd'hui la directive 2013/34/UE du Parlement et du Conseil du 26 juin 2013, dite «directive comptable unique») dispose que lorsque la société acquiert un bien, elle le comptabilise à sa valeur d'acquisition : prix d'acquisition, coût de revient ou valeur d'apport, selon le cas (arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, ci-après «AR/Soc.», art. 35, al. 2; directive comptable unique, art. 6, § 1^{er}, point i; à la différence de l'AR/Soc., la directive n'envisage pas expressément le cas de l'apport).

Le droit comptable pose par ailleurs le principe que les comptes doivent refléter une «image fidèle» de la situation de l'entreprise (AR/Soc., art. 24, al. 1^{er}; directive comptable unique, art. 4, § 3).

Une société belge GIMLE avait acheté à son actionnaire principal des actions d'une société suédoise pour un prix considérablement inférieur à leur valeur vénale, comme en attestait le fait qu'elle avait revendu ces actions 38 jours plus tard pour un prix 3.400 fois supérieur. Au moment de l'achat, la société avait comptabilisé les actions à leur prix d'acquisition; au moment de leur revente, elle avait comptabilisé une plus-value réalisée sur actions, exonérée de l'impôt des sociétés suivant les règles fiscales en vigueur à l'époque. L'administration a soutenu que la société aurait dû comptabiliser les actions achetées à leur valeur vénale, et dégager ainsi immédiatement un bénéfice imposable à concurrence de la différence entre cette valeur vénale et le prix, largement inférieur, effectivement payé.

La Commission des Normes comptables s'est prononcée dans le même sens dans un avis publié en mai 2002, considérant qu'en cas d'«acquisition à titre partiellement gratuit», le principe d'image fidèle impose de déroger à la règle de la comptabilisation à la valeur d'acquisition (avis n° 126-17, «détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit», *Bull. CNC*, n° 47, mai 2002, pp. 21 et s.) (15).

La Cour de cassation, par arrêt du 1^{er} juin 2012 (*Pas.*, 2012, n° 352), soumet à la Cour de justice une question que celle-ci reformule ainsi : «le principe de l'image fidèle impose[-t-il] de déroger au principe de l'évaluation des actifs sur la base de leur prix d'acquisition ou de leur coût de revient, au profit d'une évaluation sur

(15) En faveur de cette thèse, voy. aussi S. VAN CROMBRUGGE, «Waardering tegen werkelijke waarde. IAS/IFRS of toepassing van een oude traditie!», in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 107 et s.

la base de leur valeur réelle, lorsque le prix d'acquisition ou le coût de revient desdits actifs est manifestement inférieur à leur valeur réelle ? ».

Se prononçant par un arrêt du 3 octobre 2013 (*GIMLE*, C-322/12), la Cour de justice, tout en rappelant que le respect du principe de l'image fidèle constitue « l'objectif primordial » de la directive, souligne que l'application de ce principe « doit être guidée, dans la mesure du possible, par les principes généraux [consacrés par la directive], au sein desquels le principe de prudence [...] revêt une importance particulière » et que ce principe « doit également être compris à la lumière du principe énoncé à l'article 32 de la quatrième directive [aujourd'hui article 6, § 1^{er}, point i, de la directive comptable unique], en vertu duquel l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fonde sur le prix d'acquisition ou sur le coût de revient des actifs » (points 30, 32 et 34 de l'arrêt). « En vertu de cette disposition », dit la Cour, « l'image fidèle que doivent donner les comptes annuels d'une société se fonde sur une évaluation des actifs non pas sur la base de leur valeur réelle, mais sur celle de leur coût historique » (point 35).

Dans ce contexte, « la sous-estimation d'actifs dans les comptes des sociétés ne saurait, par elle-même », constituer un de ces « cas exceptionnels » dans lesquels le principe de l'image fidèle permet de déroger aux dispositions de la directive, puisque « la possibilité que certains actifs soient sous-estimés dans les comptes des sociétés, dans l'hypothèse où leur valeur d'acquisition est inférieure à leur valeur réelle, n'est que le corollaire nécessaire du choix opéré par le législateur de l'Union » en faveur de l'évaluation au coût historique (points 38 et 39 de l'arrêt). En outre, ajoute la Cour, cette sous-estimation « est conforme au principe de prudence », dès lors que l'évaluation à la valeur réelle conduirait à comptabiliser un bénéfice non réalisé (point 40).

La Cour relève, à la suite de la Commission, que la Belgique n'a pas fait usage de l'option offerte aux États membres de préciser ces « cas exceptionnels » et de déterminer le régime dérogatoire correspondant (point 41 de l'arrêt, option prévue aujourd'hui par l'article 4, § 4, alinéa 2, de la directive comptable unique) — option dont l'usage lui aurait seul permis d'adopter des dispositions dérogatoires à la directive (voy. la communication interprétative de la Commission n° 98/C 16/04 du 20 janvier 1998, point 5 ; G. GELDERS, « Le principe de l'image fidèle dans le droit comptable (1^{re} partie) », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, juin 1995, pp. 7 et s., spéc. pp. 20

et 21, qui se réfère à des discussions entre États membres à ce propos).

La Cour relève encore « qu'une société ayant la certitude de réaliser un bénéfice important en raison d'engagements pris quant à la revente future d'un actif est tenue, en application de l'article 2, § 4, de [la] directive, de fournir des informations complémentaires à ce sujet ». La Cour rappelle ainsi implicitement que le respect du principe d'image fidèle passe par priorité par la fourniture d'informations complémentaires dans l'annexe aux comptes annuels, la dérogation à la directive ne devant être envisagée que comme ultime recours (sur cette hiérarchie, voy. la communication interprétative de la Commission précitée, point 5; G. GELDERS, étude citée, p. 21).

C'est assez exactement l'analyse qu'avait faite la cour d'appel de Bruxelles pour accueillir le recours de *GIMLE* contre la taxation (Bruxelles, 31 mars 2010, *F.J.F.*, n° 2012/75).

À la suite de l'arrêt de la Cour de justice, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi de l'administration contre cette décision (Cass., 16 mai 2014, *Pas.*, 2014, n° 349; pour un autre cas d'application de l'arrêt *GIMLE* par la Cour de cassation, voy. Cass., 11 mars 2016, *Pas.*, 2016, n° 177, décidant que le principe d'image fidèle ne permet pas de déroger à l'obligation de diminuer d'un escompte la valeur d'acquisition d'actions acquises moyennant un prix payable de manière étalée sans intérêts, cf. art. 67, § 2, et 77, de l'AR/Soc.(16)). La Commission des Normes comptables a retiré de son site internet son avis n° 126/17 (voy. communication du 24 février 2014, www.cnc-cbn.be).

12. — Actifs acquis à titre gratuit. — À propos cette fois d'actions reçues par une société à titre gratuit, la Cour de justice a réitéré la solution dégagée dans l'arrêt *GIMLE* en réponse à une question préjudicielle posée par la cour d'appel de Gand (ordonnance du 6 mars 2014, *Bloomsbury*, C-510/12).

Ne se laissant pas décourager, l'administration fiscale a alors fait valoir devant la cour d'appel qu'indépendamment de toute considération comptable, la valeur vénale des actions était impo-

(16) En réaction à cet arrêt, la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés rend non déductible de la base imposable à l'impôt des sociétés à partir de l'exercice d'imposition 2021 « la partie prise en charge d'un escompte comptabilisé sur des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables, ou financières, pour autant que le prix d'achat est inférieur à la valeur réelle majorée de l'escompte ».

sable en vertu des dispositions fiscales prévoyant que les bénéficiaires imposables comprennent « les avantages de toute nature » et « les profits de spéculations » (CIR, art. 25, 2° et 3°). La cour d'appel a rejeté cette argumentation sur la base de considérations de fait : en l'espèce, elle constate que la société a reçu les actions en exécution d'un accord entre actionnaires visant à éviter la dilution de sa participation et en déduit qu'il n'y a ni avantage de toute nature ni profit de spéculation (Gand, 21 avril 2015, www.monkey.be, RG n° 2011/302).

Comme le souligne le professeur Van Crombrugge (*Fiscologue*, n° 1442 du 11 septembre 2015, p. 7), il aurait été préférable de condamner en droit la thèse de l'administration. L'article 25, 2°, du CIR est applicable seulement à l'impôt des personnes physiques, pour lesquelles il importe d'assurer l'étanchéité entre le patrimoine privé et l'activité professionnelle. Tout comme l'article 25, 1°, du CIR précise que les bénéficiaires imposables comprennent « la rémunération que l'entrepreneur s'attribue pour son travail personnel », l'article 25, 2°, fait en sorte que les avantages privés qu'il tire de son activité professionnelle n'échappe pas à l'impôt (on retrouve du reste la même notion dans la définition des rémunérations imposables à l'impôt des personnes physiques) (voy. les travaux préparatoires de la loi du 29 octobre 1919 dont cette disposition est issue, rapport de la Section centrale, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, p. 53 ; sur le principe, voy. déjà les travaux préparatoires de la loi du 3 mars 1919, rapport de la commission de la Chambre, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 39, p. 9 ; *adde* : Com. IR 92, nos 183/10 et 183/11) (17). Quant à l'article 25, 3°, il se borne à donner un exemple de bénéficiaire, sans ajouter au principe que la base imposable correspond au bénéficiaire comptable.

13. — Actifs acquis moyennant une contrepartie non monétaire. — A. Un arrêt de la Cour de cassation du 18 mai 2001 (*Pas.*, 2001, n° 294, rejetant le pourvoi contre Anvers, 5 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, p. 498, note O. VAN BAUWEL ; *T.R.V.*, 2000, p. 35, note S. VAN CROMBRUGGE) rappelle que l'acquisition à titre gratuit se distingue de celle qui s'opère moyennant une contrepartie non monétaire.

(17) Cela n'est pas à dire que la société qui se fait rémunérer en nature plutôt qu'en espèces échappe à la taxation mais c'est parce que cette rémunération en nature constitue un produit à acter au compte de résultats : voy. *infra*, n° 13.

Une société propriétaire d'un terrain devient propriétaire du bâtiment érigé par le superficiaire, par l'effet de l'extinction du droit de superficie. L'administration impose la société sur la valeur du bâtiment et la cour d'appel lui donne raison. La Cour de cassation rejette le pourvoi de la société. Relevant que les juges d'appel ont constaté qu'«il ne ressort d'aucun élément que les immeubles construits par [le superficiaire] ne constituent pas un élément essentiel des indemnités de superficie convenues», la Cour en déduit que «suivant les juges d'appel, les indemnités de superficie ont été calculées de manière à inclure la cession gratuite ultérieure dans l'indemnité de superficie», et énonce que «lorsqu'elle constitue une opération commerciale conclue par le bailleur dans l'exercice de son activité professionnelle et que les parties contractantes ont tenu compte de son caractère gratuit lors de la détermination du montant de l'indemnité annuelle, l'acquisition gratuite donne lieu à un bénéfice d'exploitation»(18) (voy., pour un autre cas d'application, Anvers, 7 octobre 2014, *F.J.F.*, n° 2015/222; *T.F.R.*, 2015, p. 570, note H. PUTMAN et J. VANHECKE, commentaire approuvé de S. VAN CROMBRUGGE dans *Fiscologie*, n° 1415 du 23 janvier 2015, p. 6, à propos de l'acquisition de parts bénéficiaires en contrepartie de services rendus, décidant, à juste titre, que la jurisprudence *GIMLE* est étrangère à cette hypothèse).

Le critère déterminant est donc si l'acquisition est véritablement gratuite ou si elle s'opère en réalité moyennant une contrepartie, fût-ce sous une forme autre qu'un prix en numéraire expressément stipulé; et tout est question d'espèce (*cf.* Bruxelles, 15 janvier 2014, www.fiscalnet.be, RG n° 2010/2706, où l'acquisition gratuite du bâtiment à l'expiration du droit de superficie n'aurait pas été prise en considération par les parties au moment de la fixation de la redevance annuelle).

§ 2. — *L'amortissement des immobilisations
corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée
dans le temps*

14. — Notion d'immobilisation dont l'utilisation est limitée dans le temps. — Le cas de l'immeuble bâti. — En droit comptable comme en droit fiscal, seules sont amortissables les immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps

(18) La Cour de cassation rejette donc le pourvoi sans pour autant entériner la motivation.

(AR/Soc., art. 45, al. 1^{er}; CIR, art. 52, 6^o, et 61, al. 1^{er}). Un bâtiment a une durée d'utilisation limitée, mais pas un terrain. Si, comme c'est généralement le cas, la société acquiert terrain et bâtiment pour un prix unique, elle ventilerà le prix pour déterminer la partie amortissable.

Quel critère utiliser ? L'administration a longtemps considéré que la valeur amortissable du bâtiment correspondait au prix d'acquisition moins la valeur vénale du terrain. Une espèce tranchée par la cour d'appel de Gand illustre l'inadéquation de cette méthode : après déduction de la valeur vénale du terrain, estimée par le receveur de l'enregistrement à 584.500 F, il restait un prix d'acquisition de 15.500 F pour le bâtiment, soit à peu près le loyer *mensuel* de l'immeuble. La cour d'appel décide qu'il faut évaluer tant le bâtiment que le terrain et ventiler le prix d'acquisition proportionnellement à ces évaluations (Gand, 4 mars 2008, www.monkey.be, affaire n° 1994/FR/281 ; dans le même sens, Bruxelles, 14 mars 1989, précédente chronique, *cette Revue*, 1994, n° 40, p. 265, et 26 mars 1993, *F.J.F.*, n° 93/219, rendus dans la même affaire ; Anvers, 11 avril 2000, www.fiscalnet.be, affaires jointes n°s 1996/FR/451 et 1998/FR/132 ; Anvers, 25 novembre 1997, *F.J.F.*, n° 98/47, 23 juin 1998, *F.J.F.*, n° 99/48, 16 janvier 2001, www.fisconetplus.be, réf. A 01/26, rendus dans la même affaire. Comp. Gand, 30 septembre 2014, www.fiscalnet.be, RG n° 2013/1588, qui accepte de regarder d'abord la valeur du terrain, mais vérifie ensuite que la valeur attribuée en conséquence au bâtiment est « adaptée et acceptable »).

L'administration paraît s'être inclinée face à cette jurisprudence (voy. les réponses du ministre des Finances à des questions parlementaires du 25 janvier 2002, *Bull. Q&R*, Sénat, 2002-2003, n° 2-70, p. 3.921 et du 8 septembre 2006, *Bull. Q&R*, Chambre, 2006-2007, n° 145, p. 28.228).

15. — Notion d'immobilisation dont l'utilisation est limitée dans le temps. — Le cas de la clientèle. — Une clientèle est en principe amortissable car sa durée d'utilisation est limitée dans le temps : elle ne demeure pas intacte indéfiniment, car les clients les plus fidèles peuvent disparaître ou changer de fournisseur (19).

(19) Seule est toutefois amortissable la clientèle acquise d'un tiers, car, en droit comptable et donc fiscal, la clientèle constituée par l'activité de l'entreprise ne peut être portée à

C'est ce que rappelle pendant la période sous revue un arrêt de cassation du 21 octobre 2005 (*Pas.*, 2005, n° 530): le juge ne peut pas constater en même temps que la clientèle d'une société de médecin s'est renouvelée et qu'elle n'a subi aucune dépréciation (comp. Cass., 22 mars 1991, *Pas.*, 1991, n° 932, et Cass., 18 janvier 2002, *Pas.*, 2002, n° 44, où le juge du fond a constaté, de façon peut-être contestable mais en fait, et donc souverainement, que la clientèle litigieuse ne s'était pas dépréciée).

16. — «Dépréciation réellement survenue pendant la période imposable». — **Portée.** — L'article 61 du CIR subordonne la déduction fiscale des amortissements à la condition que ceux-ci «correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable». Dans un arrêt du 22 mars 1991 (*Pas.*, 1991, n° 932), la Cour de cassation a précisé, dans un attendu surabondant mais bienvenu, que cette condition a la même portée que l'exigence du droit comptable de «prudence, sincérité et bonne foi» dans les évaluations (voy. AR/Soc, art. 46). De fait, la loi fiscale tout comme le droit comptable admet l'amortissement forfaitaire sur la durée d'utilisation probable; la déduction de chacune des annuités d'amortissement à titre de frais professionnels n'est pas soumise en outre à une perte de valeur effective équivalente au cours de la période imposable (voy. déjà la chronique relative à la période de 1968 à 1982, *cette Revue*, 1984, n° 31, pp. 716 à 718).

L'objet de ce membre de phrase de l'article 61 est en réalité de rappeler la règle d'annualité de l'impôt (CIR, art. 360, al. 1^{er}): en principe, le contribuable peut uniquement déduire l'annuité d'amortissement qui se rapporte à la période imposable, pas celles qu'il aurait omis de déduire antérieurement ni celles qui se rapportent à des périodes imposables postérieures (voy. Cass., 8 juin 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 1081; et Cass., 17 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 66; voy. toutefois Com. IR 92, n^{os} 61/96 et 61/97 et, en matière d'amortissement dégressif, AR/CIR, art. 40).

17. — Démembrement du droit de propriété. — La Commission des Normes comptables est d'avis que lorsque l'usufruitier ne doit pas de redevances, la société qui a acquis la nue-propriété d'un bien ne peut pas l'amortir aussi longtemps que le bien est grevé d'usufruit (avis n° 2015/5 du 8 juillet 2015, spéc. point 35, www.cnc-cbn.be, remplaçant l'avis 162-2 qui contenait

l'actif du bilan (voy., *a contrario*, l'article 95, § 1^{er}, II, de l'AR/Soc, qui énumère les éléments portés sous la rubrique du bilan «Immobilisations incorporelles»).

déjà le même enseignement). La cour d'appel de Bruxelles a adopté cette solution dans un arrêt du 25 mai 2001 (*F.J.F.*, n° 2001/256 ; *T.F.R.*, 2001, p. 906, note S. VAN CROMBRUGGE). Mais certains auteurs l'ont trouvée trop absolue, tout dépendant à leurs yeux de savoir qui, de l'usufruitier ou du nu-proprétaire, a pris à sa charge la dépréciation du bien pendant la durée de l'usufruit : s'il s'agit du nu-proprétaire, celui-ci devrait pouvoir amortir (E. CAUSIN, « La nue-proprété est-elle amortissable ? », *J.D.F.*, 2001, p. 142 ; S. VAN CROMBRUGGE, note précitée). La cour d'appel de Gand s'est montrée réceptive à cette thèse plus nuancée dans un arrêt du 15 novembre 2005 (*F.J.F.*, n° 2006/286 – sur la base d'un rapport d'expertise, la cour jugera que le nu-proprétaire ne peut pas amortir car il n'a pas pris la dépréciation du bien à sa charge : Gand, 30 septembre 2014, www.fiscalnet.be, RG n° 2013/1029).

Au cours de la période sous revue, la jurisprudence a également dû se pencher sur la durée d'amortissement, par le titulaire du droit de jouissance, des constructions qu'il érige sur le bien grevé. Se dégage, à juste titre, la solution que si ces constructions reviennent sans indemnité au propriétaire du terrain à l'expiration du droit, alors la durée d'amortissement des constructions ne correspond pas à leur durée d'utilisation usuelle mais à la durée, plus courte, restant à courir jusqu'à l'expiration du droit de jouissance (Anvers, 6 décembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/169, réformant Trib. Anvers, 5 mai 2004, www.monkey.be ; Bruxelles, 27 septembre 2006, *F.J.F.*, n° 2007/133 ; Anvers, 2 mai 2006, *T.F.R.*, 2007, p. 76, note E. BUYSSE, réformant sur ce point Trib. Anvers, 25 juin 2003, *F.J.F.*, n° 2004/4).

Dans le cas où une indemnité est prévue, il faudra selon nous rechercher dans quelle mesure cette indemnité couvre la durée d'utilisation résiduelle probable (comp. Commission des Normes comptables, avis n° 2015/5, précité).

18. — Rythme d'amortissement des immobilisations acquises pour un prix variable. — Dans les cessions d'immobilisations incorporelles, notamment la clientèle, les parties lient parfois tout ou partie du prix au chiffre d'affaires que le cessionnaire réalisera sur une période donnée. En vertu d'une règle propre au droit fiscal, les immobilisations incorporelles doivent être amorties « par annuités fixes » et « dont le nombre ne peut être inférieur à cinq » (CIR, art. 63).

Les cours d'appel d'Anvers, Bruxelles et Mons ont estimé, à juste titre selon nous, que cette règle n'interdit pas d'amortir les suppléments de prix sur la durée d'utilisation résiduelle de l'immobilisation, même si cette durée est inférieure à cinq ans(20). Il ne s'agit pas en effet de l'acquisition d'une immobilisation nouvelle mais d'une partie du prix d'une immobilisation qui se déprécie pour le tout depuis son acquisition (Anvers, 16 septembre 2006, *T.F.R.*, 2007, p. 719, note F. JACOBS ; Bruxelles, 14 mai 2009, www.fiscalnet.be, RG n° 2004/1290, confirmant Trib. Louvain, recensé dans *A.F.T.*, 2003, p. 384 ; Mons, 30 mars 2011, *F.J.F.*, n° 2012/256. *Contra* : Gand, 13 février 1997, *F.J.F.*, n° 97/130).

19. — Amortissement dégressif et immobilisations dont l'usage a été cédé à un tiers. — Le législateur a habilité le Roi à organiser un régime d'amortissements dégressifs (CIR, art. 64) et tel est l'objet des articles 36 et suivants de l'arrêté d'exécution du Code(21) ; par un arrêté du 5 août 1991, le Roi a exclu de ce régime les « immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers par le contribuable qui amortit les immobilisations » (AR/CIR, art. 36 et s., spéc. art. 43, 2° ; le régime de la déduction pour investissement comporte une exclusion similaire : *infra*, n° 60). Encore que le rapport au Roi n'en dise mot, l'objectif poursuivi était, semble-t-il, de lutter contre un mécanisme bien précis dit de « *tax lease* » (voy. le commentaire publié à l'époque dans *Fiscologue*, n° 350 du 23 septembre 1991, pp. 5 et 6).

Selon les cours d'appel d'Anvers et de Bruxelles, l'exclusion a un champ d'application disproportionné au regard de cet objectif limité, est dans cette mesure contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution et est, partant, inapplicable en vertu de l'article 159 de la Constitution (Anvers, 6 octobre 2015, *T.F.R.*, 2016, p. 338, note E. DEPRÉ ; Bruxelles, 15 janvier 2014, www.monkey.be, RG n° 2010/2706, confirmant Trib. Louvain, 11 septembre 2009, *F.J.F.*, n° 2010/253 ; dans l'une et l'autre de ces affaires, la société en cause revendiquait l'amortissement d'un bâtiment donné en location).

(20) Méthode préconisée sur le plan comptable par un avis de la CNC, n° 2012/9 du 6 juin 2012, *Bull. CNC*, n° 62, septembre 2012, pp. 33 et s.

(21) Les sociétés ne pourront plus choisir ce régime pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020 (CIR, art. 196, § 3, tel que modifié par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés).

§ 3. — *Les réductions de valeur sur les actifs dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps*

20. — Application des règles générales de déduction des frais professionnels ? — Si le CIR précise que les amortissements sont une catégorie de frais professionnels (CIR, art. 52, 6°), il ne donne pas cette précision pour les réductions de valeur que la société peut être amenée à comptabiliser sur des actifs dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps. La déductibilité fiscale de ces réductions de valeur ne fait pas de doute mais la question est si la déduction est soumise aux conditions générales de déductibilité des frais professionnels prévues par l'article 49 du CIR, parmi lesquelles celle d'avoir été supportée « en vue d'acquérir ou conserver des revenus imposables ».

Une société avait réalisé une importante moins-value sur actions à l'époque où les moins-values sur actions étaient encore déductibles conformément au droit commun. Constatant que la moins-value résultait de ce que la société avait acheté ces actions à un prix surfait, l'administration en rejette la déduction sur pied de l'article 49 du CIR et la cour d'appel de Gand lui donne raison (Gand, 7 juin 2011, www.monkey.be, RG n° 2006/1355). Par arrêt du 21 juin 2013 (*Pas.*, 2013, n° 386, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*), la Cour de cassation rejette le pourvoi au motif que la réalité de la moins-value au regard du droit comptable « n'exclut pas que le juge examine si la dépréciation comptabilisée sur la vente d'actions satisfait aux conditions de [l'article 49 du CIR] » (22).

La Cour de cassation paraît avoir ainsi rompu, à juste titre à notre avis, avec la conception qu'elle avait adoptée en 1963 et à nouveau en 1982, que les réductions de valeur ne sont pas des frais professionnels mais découlent directement de la notion de bénéfice imposable, qui implique l'estimation des actifs à la fin de l'exercice (Cass., 26 mars 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 813 ; Cass., 28 janvier 1982, *Pas.*, I, p. 678 ; pour une critique de cette jurisprudence, voy. les précédentes chroniques, *cette Revue*, 1984, n° 35, pp. 719 et 720, et n° 37, pp. 722 à 724, et *cette Revue*, 1994, n° 43, pp. 268 à 271).

Lorsque le législateur a instauré la non-déductibilité des réductions de valeur et moins-values sur actions, il les a tout naturel-

(22) Cela dit, la cour d'appel avait considéré que la société n'avait pas établi la réalité de la moins-value ; on peut se demander si le problème n'était pas plutôt que la moins-value n'avait pas été supportée dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus.

lement qualifiées de frais professionnels non déductibles (CIR, art. 198, al. 1^{er}, 7^o, issu de la loi du 23 octobre 1991).

21. — Réductions de valeur et frais accessoires d'acquisition. — A. Les frais accessoires au prix d'achat d'un actif, par exemple et typiquement le droit d'enregistrement dû sur l'achat d'un immeuble, font comptablement partie de la valeur d'acquisition de cet actif. Ce choix du droit comptable fait donc de ces frais implicitement, au sens fiscal, des « sommes affectées à l'extension de l'entreprise » au sens de l'article 25, 4^o, du CIR, plutôt que des frais professionnels déductibles.

Lorsque l'actif est amortissable, les frais accessoires d'acquisition sont néanmoins déduits à titre d'amortissement, en même temps que le prix d'achat proprement dit. Les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés peuvent même choisir d'amortir ces frais accessoires d'acquisition en une seule fois (CIR, art. 62 et 196, § 2, 2^o, *a contrario*).

Par contraste, les actifs dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps n'étant pas amortis, les frais accessoires à leur acquisition ne sont pas déductibles. Interrogée à titre préjudiciel, la Cour constitutionnelle répond que cette différence de traitement ne viole pas les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, mais en des termes nuancés : « Étant donné, d'une part, que les frais accessoires d'acquisition font partie du prix d'acquisition et, d'autre part, que, dans des circonstances normales, la valeur des actifs dont la durée d'utilisation est illimitée ne diminue pas, il est objectif et pertinent que les frais accessoires d'acquisition des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est illimitée ne soient pas susceptibles d'amortissement et ne puissent donc pas être déduits à titre de frais professionnels » ; la différence de traitement n'a pas d'effet disproportionné, parce que « rien n'empêche [...] que les éléments d'actif qui ne peuvent être amortis fassent l'objet d'une réduction de valeur » (considé-rants B.11-B.12) (C. const., arrêt n° 37/2004 du 10 mars 2004).

Précisément, les cours d'appel de Bruxelles et d'Anvers ont admis la déduction des frais accessoires à l'acquisition de terrains au titre de réduction de valeur actée dès l'exercice comptable de l'acquisition, au motif — on cite ici la cour de Bruxelles — que ces frais « ont disparu du patrimoine de la société » et « ne se retrouvent pas à l'actif » (Bruxelles, 14 novembre 1997, *F.J.F.*, n° 98/99 et

Bruxelles, 18 juin 1999, www.fiscalnet.be, affaire n° 1994/FR/109 ; Anvers, 8 juin 1999, *T.F.R.*, 1999, p. 493, note B. COOPMAN).

Sur conclusions contraires du ministère public, la Cour rejette les pourvois en cassation dirigés contre ces décisions, considérant que les juges du fond ont apprécié en fait que le terrain a subi une « dépréciation durable » à concurrence des frais d'acquisition (Cass., 22 juin 2000, *Pas.*, 2000, n° 393, rejetant sur ce point le pourvoi contre Bruxelles, 18 juin 1999, précité ; Cass., 22 juin 2000, *T.F.R.*, 2000, p. 883, note B. COOPMAN, *T.R.V.*, 2000, p. 369, note D. DESCHRIJVER, rejetant sur ce point le pourvoi contre Bruxelles, 14 novembre 1997, précité ; Cass., 22 juin 2000, *F.J.F.*, n° 2000/253, rejetant le pourvoi contre Anvers, 8 juin 1999, précité).

Par un arrêt ultérieur du 2 octobre 2003 (*Pas.*, 2003, n° 474), la Cour condamne la thèse de l'État suivant laquelle les règles comptables en matière de réduction de valeur exigent que la dépréciation soit la conséquence d'un événement survenu après l'acquisition du bien.

L'administration accepte désormais qu'une réduction de valeur correspondant aux frais accessoires vienne réduire la base imposable, peu importe les circonstances de fait (circulaire n° AFER 53/2004 du 15 juillet 2004).

22. — Réductions de valeur sur créances commerciales. — A. En droit comptable, les créances commerciales doivent faire l'objet d'une réduction de valeur dès que leur « remboursement à l'échéance est en tout ou en partie incertain ou compromis » (AR/Soc., art. 66, § 2, al. 2, et 68). En droit fiscal, une réduction de valeur sur créance commerciale est déductible dans la mesure où la perte de la créance est certaine (jurisprudence constante de la Cour de cassation implicitement consacrée par la réforme de 1962 : voy. la précédente chronique, *cette Revue*, n° 42, pp. 267 et 268 et la chronique 1968 à 1982, *cette Revue*, 1984, n° 37, pp. 722 à 724). Si la perte de la créance est simplement probable, la réduction de valeur fait en principe partie du bénéfice imposable (elle est une « provision » au sens de l'article 25, 5°, du CIR : voy. *infra*, n° 23) et elle est exonérée à certaines conditions fixées par les articles 48 du CIR et 22, 23 et 27 de l'AR/CIR. Les créances commerciales alimentent le bénéfice comptable et imposable et le législateur a voulu encadrer strictement des pratiques de réductions de valeur systématiques qui, justifiées par le prin-

cipe comptable de prudence et relevant de l'appréciation de l'organe d'administration de la société, obligerait le fisc à assister désarmé à l'érosion de la base imposable.

Pour avoir confondu les deux régimes en subordonnant le régime d'exonération à l'existence d'une perte certaine — ce qui le priverait de tout intérêt —, un arrêt de la cour d'appel de Gand (*F.J.F.*, n° 2011/162) subit la censure de la Cour de cassation (Cass., 15 décembre 2011, *Pas.*, 2011, n° 690; voy. sur renvoi, Anvers, 10 septembre 2013, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/1863).

B. Pour tenir compte de la probabilité que certains de ses très nombreux clients n'honoreront pas leur dette, une société de vente par correspondance acte une réduction de valeur forfaitaire estimée sur la base de données statistiques, procédé que la CNC estime conforme au droit comptable (voy. l'avis n° 127/1 de la CNC, *Bull. CNC*, n° 7, juin 1980, pp. 10 à 12).

Mais, comme le confirme la Cour de cassation par un arrêt du 22 avril 2010 (*Pas.*, n° 275, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 15 janvier 2008, www.fisconetplus.be, RG n° 2006/2538), cela ne permet pas d'exclure pareille réduction de valeur de la base imposable, car à cet égard le droit fiscal déroge au droit comptable: la perte estimée statistiquement n'est admissible ni comme frais professionnel à défaut d'être certaine ni exonérée à titre de perte probable sur créance à défaut d'être estimée individuellement pour chaque créance comme exigé par l'article 22, § 1^{er}, 2^o, de l'arrêté royal d'exécution du Code.

C. Pour bénéficier de l'exonération pour perte probable, le contribuable doit annexer à sa déclaration fiscale un relevé justifiant et détaillant les pertes probables (AR/CIR, art. 22, § 1^{er}, 4^o). La Cour de cassation confirme que, n'étant pas prescrite à peine de déchéance, cette formalité peut valablement être accomplie après la remise de la déclaration (Cass., 17 décembre 2015, *Pas.*, 2015, n° 763, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 24 décembre 2013, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/1448; la solution est conforme aux instructions administratives: Com. IR 92, n° 48/6, et réponse à une question parlementaire du 22 octobre 2003, *Bull. Q&R*, Chambre, 2004-2005, n° 75, p. 12.545).

23. — Réductions de valeur sur obligations et autres créances représentées par un titre. — Le régime d'exonération des pertes probables sur créances, dont question au numéro

précédent, requiert encore, selon l'article 22, § 1^{er}, 1^o, de l'AR/CIR, que « les pertes auxquelles les réductions de valeur sont destinées à faire face [...] se rapport[ent] uniquement à des créances non représentées par des obligations ou autres titres analogues ».

Dans un étrange arrêt du 13 mai 2002 (*Pas.*, 2002, n^o 290), la Cour de cassation en a déduit *a contrario* que les réductions de valeur sur obligations et autres créances représentées par un titre ne sont jamais déductibles fiscalement avant que la perte de la créance soit certaine.

Cet arrêt repose sur un malentendu. L'article 22, § 1^{er}, 1^o, de l'AR/CIR, pris en exécution de l'article 48 du CIR, exonère d'impôt des réductions de valeur et des provisions qui seraient autrement incorporées dans la base imposable. Les réductions de valeur sur obligations et autres créances représentées par des titres ne sont pas davantage incorporées dans la base imposable que les réductions de valeur sur terrains, sur stocks ou jadis sur actions. Ce ne sont en effet pas des « réserves, fonds de prévision ou provisions quelconques » au sens de l'article 25, 5^o, du CIR. Le régime particulier des réductions de valeur pour perte probable sur les créances non représentées par des titres résulte de la pratique ancienne des « provisions pour créance douteuse » comptabilisées pour faire face au risque de perte sur de telles créances (CIR 1964, art. 23 ancien et AR/CIR 1964, art. 4 à 9 anciens). Lorsque l'arrêté comptable du 8 octobre 1976 a interdit d'acter des provisions pour corriger la valeur comptable d'un actif (aujourd'hui AR/Soc., art. 50, al. 3), imposant de procéder désormais par réductions de valeur, le législateur a inséré les mots « réductions de valeur » dans ce qui est aujourd'hui l'article 48 du CIR (loi du 28 décembre 1983 modifiant en ce sens l'article 23 du CIR 1964) et le Roi a adapté en conséquence les dispositions d'exécution de cet article (arrêté royal du 23 mai 1985 modifiant en ce sens les articles 4 à 9 de l'AR/CIR 1964). Les travaux préparatoires attestent que ces adaptations étaient purement terminologiques (voy. l'exposé des motifs de la loi du 28 décembre 1983, *Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n^o 758/1, p. 8). Elles sont sans incidence sur le régime fiscal des réductions de valeur qui ne correspondent pas aux anciennes « provisions pour créance douteuse ».

SECTION 3. — LES PRODUITS. — LES ÉLÉMENTS IMPOSABLES
EXTRA-COMPTABLES§ 1^{er}. — Règles générales

24. — Imposition des seuls bénéfiques réalisés. — Condamnation de la théorie des libéralités. — Dans sa chronique pour la période de 1968 à 1982, le professeur Kirkpatrick avait consacré un commentaire critique à la théorie dite « des libéralités » par laquelle certaines décisions avaient justifié la taxation d'une société sur le manque à gagner résultant d'opérations conclues à un prix de faveur (*cette Revue*, 1984, n° 46, pp. 734 à 736).

Après avoir admis cette théorie dans un arrêt du 14 février 1967 (*Pas.*, I, p. 734), la Cour de cassation paraissait l'avoir condamnée dans des arrêts des 26 mars 1968 et 3 mars 1970 (*Pas.*, 1968, I, p. 913, et *Pas.*, 1970, I, p. 573), dans lesquels elle a posé le principe que la loi ne soumet pas à l'impôt les « bénéfiques qu'une entreprise aurait pu ou aurait dû réaliser si elle avait géré ses affaires autrement qu'elle ne l'a fait, dès lors qu'elle a agi sans fraude ». Mais ces arrêts concernaient des prêts sans intérêt et certains doutaient que la Cour de cassation soit revenue sur sa jurisprudence dans l'hypothèse de la cession d'un actif à prix de faveur (sur cette controverse, voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Vente d'actifs à prix bas : l'ancien régime », *Fiscologue*, n° 748 du 7 avril 2000, p. 6).

Un arrêt de la Cour de cassation du 17 février 2000 lève tout doute à cet égard et condamne définitivement cette théorie dite « des libéralités ». Reprenant mot pour mot l'attendu précité de ses arrêts de 1968 et 1970, la Cour censure les juges du fond pour avoir décidé qu'en vendant des actions à un prix de faveur aux administrateurs d'une société liée, la société avait consenti à ceux-ci une libéralité devant être ajoutée à son bénéfice imposable (*T.F.R.*, 2000, p. 416, note H. DERYCKE; *T.R.V.*, 2000, p. 286, note S. VAN CROMBRUGGE, cassant Anvers, 24 septembre 1996, *F.J.F.*, n° 96/201; *T.F.R.*, 2000, p. 419).

Cette condamnation est, bien entendu, sans préjudice des cas dans lesquels une disposition légale permet d'ajouter le manque à gagner au bénéfice imposable (voy. art. 26 et 185, § 2, du CIR).

25. — Quand un produit est-il réalisé? — Plus-value à l'occasion de la vente d'un immeuble. — Le droit fiscal ne précisant pas le moment auquel un produit est réalisé, il faut se

référer au droit comptable (*cf.* AR/CIR, art. 204, 3^o, a, et 205, 1^o). Mais ce dernier n'est pas absolument clair sur la question, comme l'illustrent ces décisions divergentes rendues à propos de la même vente, par deux sociétés norvégiennes, d'un immeuble dont celles-ci étaient indivisaires.

Le compromis de vente, signé le 28 décembre 1989, prévoit que la propriété sera transférée à la passation de l'acte authentique, le 28 mars 1990. Les sociétés venderesses déclarent toutes les deux la plus-value réalisée à l'impôt des non-résidents pour la période imposable 1989; l'administration rectifie et taxe la plus-value pour la période de 1990.

La cour d'appel de Mons connaît du recours de la première société et donne raison à l'administration (Mons, 25 janvier 2008 (23), *J.D.F.*, 2009, p. 332, qui annule néanmoins la cotisation pour un motif de procédure). Le tribunal de Bruxelles, saisi par la seconde société, donne aussi raison à l'administration mais est réformé par la cour d'appel de Bruxelles (arrêt du 14 janvier 2010, *F.J.F.*, n^o 2010/169, réformant Trib. Bruxelles, 28 avril 2006, *R.G.C.F.*, 2007, p. 199; *T.F.R.*, 2007, p. 143, note S. HUYSMAN).

À notre avis, l'administration avait raison: le transfert de propriété détermine le moment de la réalisation du bénéfice parce que c'est classiquement lui qui détermine le transfert des risques et que, jusque là, la réalisation de la plus-value n'est dès lors pas certaine (en faveur de cette solution, voy. aussi l'avis de la CNC n^o 2012/17 du 7 novembre 2012, *Bull. CNC*, n^o 65, mai 2013, pp. 7 et s.).

26. — Quand un produit est-il réalisé? (suite). — Le cas du tantième. — L'assemblée générale d'une société décrète un tantième en faveur de ses administrateurs en juin 1996, mais prévoit sa mise en paiement en novembre 1996. Une société administrateur n'enregistre pas ce tantième dans ses comptes annuels clôturés au 30 septembre 1996.

La cour d'appel de Gand décide, à juste titre, que la créance de tantième devait être comptabilisée dès le mois de juin, car elle était liquide et certaine dès la décision de l'assemblée générale (Gand, 8 mai 2012, www.monkey.be, RG n^o 2010/2574, confirmant Trib. Gand, 30 juin 2010, commenté par S. VAN CROMBRUGGE dans

(23) Cet arrêt a été rendu sur renvoi, à la suite d'un arrêt de la Cour de cassation qui censure un premier arrêt de la cour d'appel de Bruxelles ayant mal appliqué une disposition étrangère à la question qui nous occupe ici (Cass., 2 septembre 2004, *Pas.*, 2004, n^o 378).

Fiscologue, n° 1227 du 19 novembre 2010, p. 11, qui approuve la solution ; telle est également la position de la CNC : avis n° 2013/12 du 4 septembre 2013, point 9).

Certes, en vertu de l'article 204, 3°, de l'AR/CIR, les rémunérations ne sont imposables qu'au moment de leur paiement ou de leur attribution. Mais le principe selon lequel tous les revenus d'une société sont des bénéfices écarte pareille qualification (voy. la chronique 1968 à 1982, *cette Revue*, 1985, p. 641, note 2 ; S. VAN CROMBRUGGE, commentaire cité, qui critique l'importance donnée à l'article 32 du CIR par le jugement de première instance) (24).

§ 2. — *Les avantages anormaux ou bénévoles
fictivement ajoutés aux bénéfices*

27. — Notion d'avantage anormal ou bénévole. — A. En vertu de l'article 26 du CIR, les avantages anormaux ou bénévoles qu'une société accorde sont en principe ajoutés à son bénéfice imposable.

La Cour de cassation définit les « avantages anormaux » comme ceux qui « eu égard aux circonstances économiques du moment, sont contraires à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages commerciaux établis » et les « avantages bénévoles » comme « les avantages accordés sans qu'ils constituent l'exécution d'une obligation, ou ceux qui sont accordés sans aucune contrepartie » (Cass., 10 avril 2000, *Pas.*, 2000, n° 240, rejetant le pourvoi contre Bruxelles, 1^{er} octobre 1998, *T.F.R.*, 1999, p. 126, note J. WERBROUCK ; Cass., 30 octobre 2008, *Pas.*, 2008, n° 598 ; Cass., 12 juin 2009, *Pas.*, n° 401 ; Cass., 12 juin 2009, *F.J.F.*, n° 2010/134 ; Cass., 10 juin 2010, *Pas.*, 2010, n° 414 ; Cass., 22 septembre 2011, *Pas.*, 2011, n° 494 ; Cass., 27 avril 2017, www.juridat.be, RG n° F.15.0173.F ; les définitions demeurent identiques d'un arrêt à l'autre contrairement à ce que pourraient faire croire certaines traductions des arrêts rendus en néerlandais).

B. L'analyse se fait en se plaçant au moment où l'opération a eu lieu. Ainsi, pour déterminer si l'octroi d'une option d'achat constitue un avantage anormal ou bénévole, il faut se placer au moment où l'option a été consentie et non au moment où elle a été

(24) Aujourd'hui, l'article 32 du CIR réserve d'ailleurs la qualification de rémunérations aux tantièmes distribués à des personnes physiques (précision apportée par un arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996, applicable à partir de l'exercice d'imposition 1998).

levée (Bruxelles, 17 mars 2004, www.fiscalnet.be, affaire n° 93/FR/462). De même, le fait que l'acheteur d'un lot de cobalt l'ait revendu rapidement avec un important bénéfice n'implique pas que son vendeur lui avait consenti un avantage anormal ou bénévole, si la différence de prix s'explique par une hausse du cours de cette matière première (Mons, 25 mai 2001, *F.J.F.*, n° 2001/286).

C. Une société belge avait cédé à une société de son groupe les droits de distribution sur un marché en obtenant en contrepartie, d'une autre société du groupe, les droits de distribution sur un autre marché. La cour d'appel de Liège décide à juste titre qu'il faut avoir égard à toute la contrepartie obtenue pour déterminer si un avantage anormal ou bénévole a été consenti, et pas seulement à celle obtenue d'un seul cocontractant (Liège, 21 mai 1997, *F.J.F.*, n° 98/16; *J.D.F.*, 1998, p. 103; commenté par Y. VERDINGH, *A.F.T.*, 1998, p. 47).

28. — Pas de taxation si l'avantage intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire. — Portée. — En vertu de l'article 26, alinéa 1^{er}, *in fine*, du CIR, les avantages anormaux ou bénévoles consentis par une entreprise ne sont pas ajoutés à ses bénéfices imposables « si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ».

Se rangeant à la position de l'administration (Com. IR 92, n°s 26/14 et 183/23), la jurisprudence a confirmé que cette disposition, destinée à éviter tout risque de double imposition, n'exige pas une imposition immédiate du bénéficiaire; il suffit que, eu égard au régime fiscal du bénéficiaire, l'avantage soit tôt ou tard destiné à influencer le revenu imposable du bénéficiaire, ce qui est toujours le cas lorsque le bénéficiaire de l'avantage est une autre société belge (Anvers, 15 juin 1999, *F.J.F.*, n° 99/250; Mons, 1^{er} décembre 2000, *F.J.F.*, n° 2001/15 (motif surabondant)). Et la jurisprudence considère qu'il importe peu que l'administration fiscale ait négligé d'imposer l'avantage chez le bénéficiaire (Anvers, 15 juin 1999, précité; Bruxelles, 19 mai 2005, *F.J.F.*, 2007, n° 2007/191; *J.D.F.*, 2005, p. 166).

En revanche, une société qui met un véhicule gratuitement à la disposition d'une a.s.b.l. verra la valeur de cet avantage ajoutée à son bénéfice imposable car l'impôt des personnes morales ne prévoit pas la taxation d'un tel avantage reçu (Anvers, 31 mai 2011, www.fiscalnet.be, RG n° 2009/3405).

29. — Pas de taxation si l'avantage intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire (suite). — Cas où le bénéficiaire de l'avantage est un non-résident. — En vertu de l'article 26, alinéa 2, du CIR, l'exception de l'article 26, alinéa 1^{er}, ne s'applique pas dans le cas où le bénéficiaire de l'avantage est un contribuable non-résident : en ce cas, l'avantage anormal ou bénévole est toujours ajouté au bénéfice imposable de la société qui le consent. Saisie d'une question préjudicielle du tribunal de Mons, dans une affaire où une société belge avait consenti un prêt sans intérêt et versé des rémunérations d'administrateur anormalement élevées à des sociétés française et luxembourgeoise de son groupe, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé dans son important arrêt *SGI* du 21 janvier 2010 (aff. C-311/08) que la différence de traitement ainsi établie par l'article 26 du CIR, selon que l'avantage est consenti à une société belge ou à une société d'un autre État membre, constitue une restriction à la liberté d'établissement, mais que cette restriction peut en l'espèce être justifiée.

Il y a restriction à la liberté de circulation parce qu'une société belge est taxée plus lourdement lorsqu'elle accorde des avantages anormaux ou bénévoles à des sociétés liées établies dans d'autres États membres que lorsqu'elle accorde de tels avantages à des sociétés liées belges. D'autant plus, dit la Cour, que la taxation chez la société belge qui accorde l'avantage risque de s'ajouter à la taxation chez le contribuable étranger qui reçoit l'avantage, créant ainsi un risque de double imposition (point 53 de l'arrêt). Il est vrai que la Convention européenne d'arbitrage⁽²⁵⁾ remédie en général à cette double imposition, en prévoyant une détaxation corrélative chez l'entreprise qui reçoit l'avantage, mais demander l'application de la Convention donne lieu à des charges administratives et économiques supplémentaires et à une procédure susceptible de s'étendre sur plusieurs années (point 54)⁽²⁶⁾.

Mais cette restriction est justifiée par « la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et celle de prévenir l'évasion fiscale », pour autant

(25) Convention (CEE) n° 90/436 du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

(26) La C.J.U.E. aurait pu ajouter qu'il subsiste une différence lorsque l'avantage obtenu consiste dans l'achat d'un bien à un prix de faveur, car la société belge n'est taxée sur un tel avantage que de façon différée, par l'absence d'amortissements sur l'avantage ou l'augmentation de la plus-value réalisée lorsqu'elle revendra le bien.

que la réglementation n'aille « pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis, pris ensemble », condition qui est remplie si la réglementation « se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'une construction artificielle à des fins fiscales », si « dans chaque cas où existe un soupçon qu'une transaction dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence, le contribuable est mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue » et, enfin, si « la mesure fiscale correctrice [se limite] à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence d'une situation d'interdépendance » (points 69 à 72 de l'arrêt).

30. — Sort particulier des avantages anormaux ou bénévoles consentis sous la forme d'une dépense. — Dans le cas où l'avantage anormal ou bénévole consenti à la forme d'une dépense (par exemple, la rémunération excessive d'un service), il est susceptible de tomber sous le coup tant de l'article 26, alinéa 1^{er}, du CIR, que de l'article 49 qui interdit la déduction des frais qui ne répondent pas à un but intéressé. Laquelle de ces deux dispositions faut-il alors appliquer, sachant que, contrairement à l'article 26, l'article 49 ne prévoit pas une exception pour le cas où l'avantage intervient pour la détermination des revenus imposables du bénéficiaire, même lorsque celui-ci est un contribuable belge ?

Tranchant une longue controverse, la Cour de cassation a donné la préférence à l'article 49 (Cass., 30 octobre 2008, *Pas.*, 2008, n° 598; *J.L.M.B.*, 2009, p. 971, note F. STEVENART MEEÛS; *T.F.R.*, 2009, p. 213, note S. HUYSMAN, rejetant le pourvoi contre Liège, 10 mars 2006, www.fiscalnet.be, RG n° 2002/1767 — solution confirmée par Cass., 12 juin 2009, *Pas.*, n° 401, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*; Cass., 12 juin 2009, *F.J.F.*, n° 2010/134; Cass., 10 juin 2010, *Pas.*, 2010, n° 414; Cass., 22 septembre 2011, *Pas.*, 2011, n° 494, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*).

Le législateur avait entretemps consacré cette solution par la loi-programme du 27 avril 2007 : depuis cette loi, l'article 26 s'applique « [s]ans préjudice de l'application de l'article 49 » (premiers mots de l'article 26 CIR).

Dans le cas où l'avantage anormal consiste dans une dépense, le législateur a donc délibérément créé les conditions d'une double imposition, passant outre l'avis de la section de législation du Conseil d'État qui avait fait observer qu'«il serait sans précédent que le législateur instaure délibérément une double imposition de la même dépense chez deux contribuables différents en l'absence de toute fraude» (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, n° 3058/1, p. 158). La Cour constitutionnelle a jugé que, ce faisant, le législateur n'avait néanmoins pas violé les articles 10 et 11 de la Constitution: «le législateur pouvait considérer, eu égard à la nature même des avantages anormaux ou bénévoles, qu'il existe un risque d'usage abusif du régime consacré à l'article 26 [...]. Dès lors que la mesure attaquée peut être de nature à prévenir ce risque, elle n'est pas dépourvue de justification raisonnable» (C. const., arrêt n° 151/2008 du 6 novembre 2008, point B.10.4, sur recours en annulation; dans le même sens, sur question préjudicielle: C. const., arrêt n° 160/2010 du 22 décembre 2010, et C. const., arrêt n° 27/2011 du 10 février 2011).

La situation est pourtant d'autant plus étrange si l'on songe que dans le cas où le bénéficiaire de l'avantage est une entreprise étrangère, la double imposition trouve généralement un remède sous la forme d'une détaxation corrélative chez la société bénéficiaire de la dépense, par application de la Convention européenne d'arbitrage ou de la convention bilatérale préventive des doubles impositions applicable. La double imposition est donc essentiellement limitée au cas où le bénéficiaire de l'avantage est un résident belge. Interrogée sur cette dernière différence de traitement, la Cour a jugé à nouveau que les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas violés parce que, dit la Cour, l'impôt dû par la société étrangère pourrait excéder la somme des deux impôts belges et que le problème provient donc «davantage de la disparité du niveau d'imposition au sein des États parties à la Convention que de l'absence d'une disposition prévoyant, pour [des] situations [purement internes], un mécanisme analogue à celui [...] de la Convention d'arbitrage» (C. const., arrêt n° 149/2013 du 7 novembre 2013, considérants B.13.1 et B.13.2). Cette motivation ne convainc pas. Outre qu'aucun État au sein de l'Union européenne n'impose ses sociétés à un taux qui excède significativement celui de l'impôt des sociétés belge, les termes de la comparaison sont erronés, puisque la Convention européenne d'arbitrage impose le dégrèvement de *l'impôt étranger* supporté par le bénéficiaire. En réalité, comme

nous l'avons vu, l'avantage anormal ou bénévole est soumis deux fois à l'impôt belge dans un cas, alors que dans l'autre, il n'y est soumis qu'une seule fois, sans subir par ailleurs d'imposition à l'étranger (dans le même sens, voy. C. DOCCLO, « Une interprétation "belge" de la Convention européenne », note sous l'arrêt, *J.D.F.*, 2014, pp. 295 et s.).

§ 3. — *Les plus-values réalisées*

A. — *Règles générales*

31. — Sort des frais de réalisation. — Entérinant la position majoritaire des juges du fond, un arrêt de la Cour de cassation du 15 décembre 2006 (*Pas.*, n° 656, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, cassant Anvers, 17 mai 2005, *F.J.F.*, n° 2006/130; *T.F.R.*, 2006, p. 103, note M. WAUMAN) décide que la plus-value réalisée par la cession d'un actif correspond à la plus-value brute, sans déduction des frais encourus pour réaliser la cession. Dans le cas d'espèce, la plus-value était exonérée au titre de plus-value réalisée sur actions (CIR, art. 192, § 1^{er}); la société pouvait donc à la fois exonérer la partie de la plus-value correspondant aux frais de la cession (frais de courtage, frais de conseillers, etc.) et déduire ces frais comme frais professionnels de ses autres revenus imposables.

Il en résultait un avantage fiscal que le législateur a éliminé en ajoutant à l'article 43 du CIR que la plus-value se détermine à partir de « la valeur de réalisation du bien *diminuée des frais de réalisation* » (loi du 22 juin 2005, art. 2 et 21). Formulée en termes généraux, cette précision vise toutes les plus-values, et pas seulement celles sur actions.

32. Réalisation d'une plus-value par constitution d'un usufruit. — **Renvoi.** — Un arrêt de la Cour de cassation du 16 décembre 2011 (*Pas.*, 2011, n° 695) enseigne que la constitution d'un usufruit sur un bien est susceptible d'entraîner la réalisation d'une plus-value, quoique l'opération ne fasse pas sortir entièrement le bien du patrimoine du constituant. L'espèce concernait un usufruit sur actions et nous y reviendrons dans la prochaine livraison de cette chronique lorsque nous examinerons le régime des actionnaires et associés.

B. — *Taxation différée sous condition de remploi*

33. — Plus-value volontaire sur immobilisation incorporelle. — L'article 47 du CIR prévoit la taxation étalée, moyennant remploi du prix de réalisation, des plus-values réalisées sur les biens qui avaient «la nature d'une immobilisation corporelle ou incorporelle» depuis plus de cinq ans (CIR art. 47, § 1^{er}, 2^o). Le CIR renvoie à la signification que le droit comptable attribue à ces notions (CIR, art. 2, 9^o).

Cette disposition a donné lieu à plusieurs difficultés en ce qui concerne les plus-values réalisées sur clientèle.

La question s'est posée si la plus-value réalisée sur une clientèle constituée par l'activité de l'entreprise peut bénéficier de ce régime alors qu'une telle clientèle ne figure pas à l'actif du bilan (seule la clientèle acquise d'un tiers y figure: voy. AR/Soc., art. 95, § 1^{er}, II). En 1996, le législateur a tranché par la négative en précisant dans l'article 47 que seules sont visées les immobilisations incorporelles «sur lesquelles des amortissements ont été admis fiscalement» (AR de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996). Pour la période antérieure, la Cour de cassation est arrivée à la même solution en décidant qu'à défaut de figurer à l'actif du bilan, une telle clientèle n'est pas une immobilisation incorporelle, analyse qui nous paraît inexacte (Cass., 25 octobre 2013, *Pas.*, n^o 553, avec les conclusions conformes du ministère public, rejetant le pourvoi contre Liège, 13 juin 2012, *J.D.F.*, 2012, p. 319; *contra*: Bruxelles, 28 février 2008, www.fiscalnet.be, RG n^o 2004/1028, qui ne paraît pas avoir fait l'objet d'un pourvoi).

Une société acquiert un fonds de commerce de café, amortit totalement la clientèle⁽²⁷⁾ et revend le fonds de commerce. La cour d'appel de Gand décide que la société ne justifie pas des conditions d'application de l'article 47 du CIR parce que l'amortissement intégral de la clientèle initiale fait présumer sa disparition et qu'il serait «très invraisemblable» que celle-ci subsiste encore au moment de la cession (Gand, 21 septembre 2010, www.tfrnet.larcier.be, n^o 2011/N3, pourvoi rejeté par Cass., 15 mars 2012, *Pas.*, 2012, n^o 173, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, qui considère que l'appréciation de la cour d'appel gît

(27) Et plus généralement le goodwill, défini par la réglementation comptable comme le «coût d'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité dans la mesure où il excède la somme des valeurs des éléments actifs et passifs qui la composent» (AR/Soc., art. 95, § 1^{er}, II, al. 4).

en fait). À l'inverse, après avoir considéré qu'«il ressort des pièces produites que le fonds de commerce [...] apporté [sept ans et demi auparavant] est toujours le même», la cour d'appel d'Anvers admet qu'une société fasse taxer de façon étalée la plus-value tirée de la cession d'une pharmacie (Anvers, 21 octobre 2003, www.monkey.be, RG n° 2002/2903).

Lorsque la clientèle revendue a été pour partie acquise d'un tiers et pour partie constituée par l'entreprise, la cour d'appel de Bruxelles et le tribunal du Hainaut considèrent que la clientèle forme un tout et que les conditions de la taxation étalée sont donc réunies dès lors que la clientèle figurait au bilan depuis plus de cinq ans et a fait l'objet d'amortissements (Bruxelles, 3 juin 2010 (cession d'une pharmacie), *F.J.F.*, n° 2011/223, réformant Trib. Louvain, 19 novembre 2004, www.monkey.be, RG n° 01/1354/A ; Trib. Hainaut (division Mons), 22 septembre 2014, www.monkey.be, RG n° 12/2279/A (cession d'un protocole notarial)).

34. — Remploi de la totalité de la valeur de réalisation. — Cession d'un immeuble bâti. — Il ressort de l'article 47 que, pour bénéficier de la taxation étalée, la société doit remployer un montant au moins égal à la contrepartie qu'elle a obtenue pour l'immobilisation qu'elle a cédée.

Dans le cas d'un immeuble bâti, le bâtiment et le terrain d'assiette forment comptablement deux immobilisations différentes, le premier étant amortissable et le second pas.

Nous ne pouvons dès lors approuver un arrêt de la cour d'appel de Gand du 8 janvier 2013 qui décide que pour bénéficier de la taxation étalée, la société doit remployer la totalité du prix de vente de l'immeuble bâti, même si la plus-value porte uniquement sur le bâtiment (Gand, 8 janvier 2013, *T.G.R.*, 2013, p. 212, pourvoi rejeté par Cass., 19 septembre 2014, RG n° F.13.0144.N, sans que la Cour se prononce sur la question).

35. — Objet du remploi. — Bien acquis par la voie d'une réorganisation en neutralité d'impôt. — L'administration reconnaît que l'acquisition d'un bien par voie d'apport peut constituer un remploi valable, mais pas si l'apport procède d'une réorganisation de sociétés en neutralité fiscale (voy. la réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 7 février 1994, *Bull. Contrib.*, 1994, p. 1.527). Le tribunal et la cour d'appel de Gand ont, à juste titre, condamné cette distinction pendant la période sous revue (Gand, 25 juin 2013, *T.F.R.*, 2014, p. 784,

précédé d'une étude de K. LIOEN, E. SUIJS et P.-J. WOUTERS; Trib. Gand, 25 octobre 2011, *F.J.F.*, n° 2012/134; *R.A.B.G.*, 2012, p. 685, note K. LIOEN et E. SUIJS). L'administration y a depuis lors renoncé (réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 30 octobre 2015, *Bull. Q&R*, Chambre, 2015-2016, n° 62, p. 302).

36. — Pas de déchéance en cas de production tardive du relevé. — En vertu de l'article 47, § 5, du CIR, le contribuable qui opte pour la taxation étalée doit joindre à sa déclaration fiscale le relevé *ad hoc*, intitulé «276 K» selon la nomenclature administrative.

La cour d'appel d'Anvers décide, à juste titre, que la production de ce relevé n'est pas prescrite à peine de déchéance (Anvers, 21 octobre 2003, www.monkey.be, RG n° 2002/2903, déjà cité *supra*, n° 33).

SECTION 4. — LES CHARGES DÉDUCTIBLES : FRAIS PROFESSIONNELS ET PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

§ 1. — *Les conditions générales de déduction des frais professionnels*

37. — Principe. — Une société peut déduire à titre de frais professionnels les frais qu'elle a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus dont elle justifie la réalité et le montant (CIR, art. 49 et 183).

38. — But d'acquérir ou conserver des revenus. — Portée. — A. Le contribuable doit démontrer que la dépense a un but intéressé, pas nécessairement que celle-ci vise à acquérir ou conserver des revenus de la même période imposable.

La Cour de cassation casse un arrêt de la cour d'appel d'Anvers pour avoir méconnu ce principe (Cass., 3 novembre 2000, *Pas.*, n° 595, cassant Anvers, 20 janvier 1998, *F.J.F.*, n° 1998/102; *adde*: Bruxelles, 17 février 1999, *F.J.F.*, n° 2000/283 (motifs); voy. déjà les arrêts de cassation commentés dans les précédentes chroniques, *cette Revue*, 1985, n° 57.B, p. 630, 1994, n° 43.B, p. 270).

B. Il n'est pas davantage requis que les frais «soient inférieurs au montant des revenus professionnels déclarés qu'il ont permis d'acquérir ou de conserver». La cour d'appel de Bruxelles n'a donc pas pu légalement refuser à l'administrateur d'une société

anonyme la déduction à titre de frais professionnels d'une rétrocession de tantièmes au motif que celle-ci aboutit à réduire à néant le montant net des revenus (Cass., 23 avril 2010, *Pas.*, n° 278, avec les conclusions conformes du ministère public, cassant Bruxelles, 22 octobre 2008, *F.J.F.*, n° 2009/191).

C. À l'occasion de l'important revirement de jurisprudence que nous examinerons *infra*, n° 40, la Cour de cassation a précisé que «[la] circonstance qu'une opération a été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal n'exclu[t] pas en tant que tell[e] que les frais concernant de telles opérations peuvent être qualifiés de frais professionnels déductibles».

39. — Preuve à charge du contribuable. — Étendue. — Hiérarchie des preuves. — A. Un arrêt de la Cour de cassation du 20 février 2014 (*Pas.*, n° 135, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*; voy. aussi Cass., 5 novembre 2015, *Pas.*, n° 656) rappelle que le contribuable doit en principe justifier «la réalité et le montant» des frais «au moyen de documents probants» (CIR, art. 49, al. 1^{er}) et que c'est seulement lorsque cela n'est pas possible que le contribuable peut recourir à tous autres moyens de preuve, sauf le serment (*ibid.*). L'impossibilité peut être matérielle — tel est le cas de la destruction involontaire, du vol ou de la perte — ou résulter de la circonstance qu'«il n'est pas habituel de demander ou d'obtenir des documents probants» (la Cour se fonde implicitement sur les travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1973, *Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, exposé des motifs, n° 521/1, p. 14, rapport de la commission des Finances, n° 521/7, p. 30; l'exposé des motifs vise en outre le cas où il n'est pas habituel de *conserver* les documents). Enfin, conformément à l'article 50, § 1^{er}, du CIR, les frais dont le *montant* n'est pas justifié peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration fiscale, ou à défaut d'accord, doivent être évalués de manière raisonnable par celle-ci.

La Cour rejette dès lors le pourvoi de la société de négoce de diamants qui reprochait à la cour d'appel d'Anvers d'avoir refusé, à défaut de documents probants, la déduction comme frais professionnels du prix d'achat des diamants pour lesquels la société n'avait pas de factures d'achat (Anvers, 10 janvier 2012, *F.J.F.*, n° 2012/284).

B. Une société active dans la pose et la livraison d'appareils sanitaires et de chauffage a déduit des commissions d'apport

d'affaires payées à une société ayant le même administrateur-délégué. L'administration rejette la déduction de ces commissions et la cour d'appel de Gand lui donne raison parce que, si la société établit l'existence de la convention ainsi que la comptabilisation et le paiement des factures de commission, elle reste en défaut de prouver que les prestations convenues ont bien été exécutées (Gand, 21 juin 2011, www.monkey.be, RG n° 2010/1191). La société se pourvoit en cassation, reprochant à la cour d'appel d'avoir mis à sa charge une preuve qui ne lui incombait pas et soutenant qu'il incombait à l'administration d'établir une éventuelle simulation.

La Cour de cassation rejette cette argumentation : l'article 49 « ne permet en principe pas de déduire les frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles [et] le contribuable doit prouver que les frais dont il demande la déduction répondent à des prestations réellement fournies » (Cass., 18 janvier 2013, *Pas.*, 2013, n° 38, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.* ; voy. aussi, Cass., 15 octobre 2015, *Pas.*, n° 607).

Cette décision doit se comprendre, à notre sens, comme mettant à charge du contribuable la preuve des différentes conditions d'application de l'article 49, pas seulement la preuve de la réalité et du montant de la dépense mais également la preuve de son but intéressé qui supposait, en l'espèce, que les prestations aient été fournies. En ce sens, elle est conforme à la volonté du législateur telle qu'exprimée dans les travaux parlementaires de la loi du 25 juin 1973 qui a modifié la formulation des conditions de déduction (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/1, p. 13).

40. — Pas de condition de rattachement à l'«activité sociale». — L'article 53, 1°, du CIR dispose que ne constituent pas des frais professionnels les «dépenses ayant un caractère personnel», telles que le loyer de l'habitation ou les frais d'entretien du ménage, ainsi que «toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession».

Cette disposition qui figure à l'impôt des personnes physiques n'a pas de sens pour une personne morale assujettie à l'impôt des sociétés, celle-ci n'ayant fiscalement ni patrimoine ni activités privés. Tout son patrimoine est censé affecté à une activité professionnelle et tous ses revenus sont imposables comme revenus professionnels (Cass., 26 décembre 1892, *Pas.*, 1893, I, p. 63 ; Cass., 12 avril 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 106).

C'est donc à tort qu'à partir de 2001, la Cour de cassation a considéré que les frais d'une société ne sont inhérents à l'exercice de sa profession et ne sont déductibles que s'ils se rattachent nécessairement à l'« activité sociale », en principe telle que définie dans l'objet statutaire (Cass., 18 janvier 2001, *Pas.*, 2001, n° 34, rejetant le pourvoi contre Liège, 28 avril 1999, *F.J.F.*, n° 99/276; *J.D.F.*, 1999, p. 233, note critique M. BALTUS; Cass., 3 mai 2001, *Pas.*, 2001, n° 253; Cass., 19 juin 2003, deux arrêts, *Pas.*, 2003, n°s 367 et 369, précédés l'un et l'autre des conclusions du ministère public; Cass., 12 décembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/131; Cass., 9 novembre 2007, *Pas.*, 2007, n° 539; Cass., 12 juin 2009, *Pas.*, 2009, n° 402; Cass., 10 décembre 2010, *Pas.*, 2010, n° 729, conclusions du ministère public dans *A.C. Voy. les critiques notamment de: Th. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », J.T., 2012, p. 296; X. DIEUX et Y. DE CORDT, « Examen de jurisprudence (1991-2005). Les sociétés commerciales », cette Revue, 2008, pp. 405 et s., spéc. n° 32, pp. 480 à 482; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, n° 2.82, p. 165). La Cour constitutionnelle n'a pas jugé discriminatoire cette différence de traitement au détriment de la société qui réalise une opération étrangère à son objet statutaire (C. const., arrêt n° 191/2009 du 26 novembre 2009; C. const., arrêt n° 103/2010 du 16 septembre 2010; comp. cependant, à propos de la taxation des personnes physiques sur les bénéfiques ou profits obtenus après la cessation de l'activité professionnelle: C.A., arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000).*

Il faut se réjouir que par une série d'arrêts rendus en juin 2015, la Cour de cassation soit revenue sur cette jurisprudence et ait décidé qu'« il ne ressort pas de [l'article 44, alinéa 1^{er}, du CIR 1964, devenu depuis l'article 49, alinéa 1^{er}, du CIR] que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire ». Le revirement est inauguré par la chambre fiscale francophone de la Cour dans deux arrêts du 4 juin 2015 (Cass., 4 juin 2015, *Pas.*, 2015, n°s 374 et 375, chaque fois avec les conclusions du ministère public), suivie par la chambre néerlandophone dans deux arrêts du 12 juin 2015, qui de façon remarquable, indiquent expressément que « la Cour revient ainsi sur son ancienne jurisprudence » (Cass., 12 juin 2015, *Pas.*, 2015, n° 393; *J.T.*, 2016, p. 453, note I. VEROUGSTRÆTE; Cass., 12 juin 2015, *Pas.*, 2015, n° 395; *adde*: Cass., 19 juin 2015 (2 arrêts),

www.fisconetplus.be, RG n^{os} F.13.0069.N et F.14.0145.N; sur ce revirement, voy. outre la note VEROUGSTRAETE précitée, la mercuriale de M. le premier avocat général Henkes prononcée à l'audience de rentrée solennelle de la Cour de cassation du 1^{er} septembre 2016, www.juridat.be, spéc. n^{os} 124 à 126, reproduite dans *R.G.C.F.*, 2016, pp. 281 et s.; *T.F.R.*, 2017, pp. 258 et s.).

La Cour avait amorcé ce revirement dans des arrêts des 11 septembre 2014 (*Pas.*, 2014, n^o 512, précédé des conclusions du ministère public, contraires sur la seconde branche du premier moyen) et 13 novembre 2014 (*Pas.*, 2014, n^o 690, déclarant le moyen irrecevable en tant qu'il invoque la violation de l'article 53, 1^o, du CIR).

41. — Pas d'exclusion des frais résultant d'activités illicites. A. Un curateur de faillite est sanctionné pénalement pour avoir détourné des fonds des faillites confiées à son administration. Il est imposé à titre de revenus professionnels sur les sommes détournées et entend déduire le remboursement de ces sommes à titre de frais professionnels.

Par arrêt du 14 décembre 2007 (*Pas.*, 2007, n^o 635, avec les conclusions du ministère public), la Cour de cassation censure la cour d'appel de Mons pour avoir admis la déduction des sommes remboursées. Pour que des dépenses soient déductibles, il faut, dit la Cour, que « les dépenses [soient] inhérentes à l'exercice de la profession », et l'arrêt n'a pas justifié légalement sa décision que tel est le cas en l'espèce « en considérant que l'obtention de ces sommes n'a été rendue possible que grâce à l'activité professionnelle du [curateur] et que son obligation de remboursement était également de nature professionnelle ».

Sur renvoi, la cour d'appel de Bruxelles décide comme la cour d'appel de Mons, énonçant que « les dépenses de remboursement sont dues en raison d'actes illicites commis dans l'exercice de l'activité professionnelle et, dès lors, nécessairement inhérentes aux opérations illicites qui ont produit les revenus [...] imposés au titre de revenus professionnels ».

Sur nouveau pourvoi, la Cour de cassation, statuant en chambres réunies, se rallie à la position des cours d'appel par son important arrêt du 22 novembre 2013 (*Pas.*, 2013, n^o 629, avec les conclusions contraires du ministère public; *J.D.F.*, 2013, p. 321, note J. KIRKPATRICK; *J.L.M.B.*, 2015, p. 52, note C. PARMENTIER; *T.F.R.*, 2014, p. 715, note I. VAN DE WOESTEYNE; sur ce revire-

ment, voy. outre les notes précitées, la mercuriale citée *supra*, n° 40, de M. le premier avocat général HENKES, spéc. n°s 114 à 123).

Un peu plus tôt, la Cour avait déjà rejeté le pourvoi contre un arrêt ayant admis qu'un avocat déduise à titre de frais professionnels les dommages-intérêts payés en raison de la violation de règles déontologiques (Cass., 27 janvier 2011, *Pas.*, n° 80, avec les conclusions du ministère public; *J.L.M.B.*, 2012, p. 888, note C. PARMENTIER).

Un peu plus tard, elle applique la même solution dans un cas où l'illicéité entache la dépense elle-même : elle censure l'arrêt d'appel ayant jugé non déductibles comme contraires à l'interdiction du travail des enfants les rémunérations qu'un glacier attribue à ses enfants pour leur aide pendant les vacances : la déduction n'est pas « subordonnée à la condition qu'aucun comportement illicite ne soit à la base des frais » (Cass., 31 octobre 2014, *Pas.*, n° 653, conclusions du ministère public dans *A.C.*, cassant Gand, 30 octobre 2012, sur www.fisconetplus.be).

La Cour de cassation met ainsi un terme à une discussion ancienne (voy. l'aperçu de jurisprudence dans les conclusions du ministère public précédant l'arrêt du 14 décembre 2007, spéc. n°s 18 à 23; voy. aussi les précédentes chroniques, *cette Revue*, 1985, n° 59, pp. 634 à 636, 1994, n° 61, pp. 291 et 292).

La solution doit être approuvée. La déduction des frais générés par la profession n'est pas une faveur fiscale mais une composante nécessaire de l'impôt sur le revenu qui précisément frappe, non le chiffre d'affaires, mais le revenu où, comme l'exprime l'article 6 du CIR, le « revenu net ».

La non-déductibilité des frais dont le lien avec la profession n'est pas discuté revient dès lors à instaurer, en utilisant le dispositif technique de l'impôt sur le revenu, un prélèvement d'une autre nature, tantôt un impôt sur la dépense (par exemple, la non-déductibilité d'une partie des frais d'automobile ou des avantages sociaux consentis aux membres du personnel : CIR, art. 53, 14°, et 63), tantôt une sanction ou un complément de sanction (CIR, art. 53, 6°; *infra*, n° 42). L'instauration d'un tel prélèvement nécessite l'intervention du législateur.

42. — Amendes et pénalités de toute nature. — A. Par un arrêt du 24 mars 2017 (www.juridat.be, RG n° F.15.0155.N; reproduit dans *T.F.R.*, 2017, p. 723, note I. VAN DE WOESTEYNE), la Cour de cassation a décidé que lorsque l'article 53, 6°, du CIR déclare non

déductibles à titre de frais professionnels « les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature », cela ne vise pas les sommes confisquées dans le cas où ces sommes ont été restituées à la victime de l'infraction.

B. La jurisprudence est divisée sur le point de savoir si cet article 53, 6°, vise uniquement les amendes pénales *sensu stricto* et les sommes payées en exécution d'une transaction pénale *sensu stricto*, ou s'étend aux amendes et autres sanctions pécuniaires de nature administrative.

En édictant le texte qui figure aujourd'hui à l'article 53, 6°, du CIR, la loi de réforme fiscale du 20 novembre 1962 entendait « consacrer[r] la jurisprudence en vigueur » (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 71), qui, à notre connaissance, concernait uniquement des sommes payées en exécution de la législation pénale *sensu stricto*. Les mêmes travaux préparatoires indiquaient par ailleurs que les amendes dues à l'ONSS demeuraient des charges professionnelles, tout comme les cotisations dues à cet organisme (rapport Chambre, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 89), de même que les amendes qui majorent les impôts déductibles comme frais professionnels « car ils font partie intégrante de l'impôt ou de la taxe » (exposé des motifs précité, p. 71).

La Cour de cassation a consacré cette solution à propos des amendes proportionnelles en matière de TVA (Cass., 12 janvier 1995, *Pas.*, 1995, I, n° 22, rejetant le pourvoi contre Liège, 2 mars 1994, *F.J.F.*, n° 94/166, au motif que « les amendes fiscales [...] consistant, comme en l'espèce, en une augmentation de la taxe due, ne sont pas des peines ») (28), et l'administration s'est ralliée à cette solution (Com. IR 92, n° 53/97; circulaire AFER n° 25/2008 du 13 août 2008, spéc. n°s 3 et 9).

La cour d'appel de Gand a appliqué cette solution à une amende administrative de 100 % prévue par la législation sur l'impôt dit « eurovignette » (loi du 27 décembre 1994) au motif que « l'article 53, 6°, du CIR vise des sanctions pécuniaires prévues par la législation pénale (générale ou spéciale) et pas les sanctions administratives » (Gand, 27 mars 2007, *F.J.F.*, n° 2007/283, réformant Trib. Gand,

(28) Cela dit, la majoration est parfois rendue non déductible par une autre disposition : tel est le cas de celles afférentes à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés et aux précomptes autres que le précompte immobilier, ainsi que de celles afférentes aux impôts et taxes régionaux (CIR, art. 53, 5°, et art. 198, § 1^{er}, 3° et 5°).

13 novembre 2003, recensé dans *Fiscologue*, n° 921 du 30 janvier 2004, p. 9). La cour d'appel d'Anvers l'a appliquée, pour le même motif, à une amende pour abus de position dominante prononcée en application de la loi belge sur la concurrence économique par le Conseil belge de la concurrence (Anvers, 23 juin 2009, *T.F.R.*, 2010, p. 146, note I. VAN DE WOESTEYNE, et *T.R.V.*, 2010, p. 577, note D. DESCHRIJVER).

La cour d'appel de Bruxelles, en revanche, a jugé non déductible une amende administrative à la taxe sur les opérations de bourse de 100 %, réduite à 10 % par l'administration, considérant que l'article 53, 6°, du CIR exclut la déduction des « amendes sans distinction », y compris une telle « amende transactionnelle » (Bruxelles, 20 juin 2012, www.monkey.be, RG n° 2006/2161 ; dans le même sens, Bruxelles, 16 février 2017, www.monkey.be, RG n° 2014/294).

C. Appelé à décider si les amendes infligées par la Commission européenne pour infraction aux règles de concurrence sont fiscalement déductibles, le Hoge Raad des Pays-Bas a été saisi d'une demande d'intervention volontaire de la Commission européenne, et a posé à la Cour de justice la question si cette intervention volontaire devait être admise. La Cour de justice a répondu par l'affirmative, au motif notamment que « l'effectivité de la décision de la Commission par laquelle elle a infligé une amende à une société pourrait [...] être sensiblement réduite si la société concernée [...] était autorisée à déduire en tout ou en partie le montant de cette amende du montant de ses bénéfices imposables, puisqu'une telle possibilité aurait pour effet de compenser partiellement la charge de ladite amende par une réduction de la charge fiscale » (C.J.U.E., 11 juin 2009, *Inspecteur van de Belastingdienst*, C-429/07, point 39). La Commission est ensuite intervenue devant la Cour constitutionnelle belge lorsque celle-ci a été interrogée à titre préjudiciel sur la compatibilité de l'article 53, 6°, du CIR avec les articles 10 et 11 de la Constitution, interprété comme visant les amendes infligées en application du droit européen de la concurrence (C. const., arrêt n° 161/2012 du 20 décembre 2012 ; voy. les commentaires de M. VAN KEIRSBILCK dans *Cour. Fisc.*, 2013, p. 347 et A. HUYGHE et M. DOORNAERT dans *Fiscologue*, n° 1324 du 18 janvier 2013, p. 7, qui critiquent l'arrêt, ainsi que la note d'I. VAN DE WOESTEYNE dans *T.F.R.*, 2013, p. 680). La Cour constitutionnelle a déclaré l'intervention de la Commission recevable et décidé qu'il ne fait aucun doute, eu égard spécialement à l'arrêt

de la Cour de justice du 11 juin 2009, que le droit de l'Union européenne s'oppose à la déductibilité fiscale des amendes prononcées par la Commission (considérants B.13 à 14.3). La Cour constitutionnelle en déduit qu'«il est raisonnablement justifié» «que [l'article 53, 6°, du CIR] n'autorise pas pareille déductibilité au même titre que cette déductibilité n'est pas autorisée pour les amendes pénales», de sorte que cette disposition ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution (considérants B.19 et 20, et au dispositif).

Ces considérations de droit européen ne paraissent pas pertinentes pour les amendes prononcées par le Conseil belge de la concurrence, même lorsque celui-ci sanctionne des infractions qui, en raison de leur incidence potentielle sur le commerce entre États membres, sont celles prévues par les articles 101 et 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En effet, même dans ce cas, les amendes prononcées par le Conseil de la concurrence relèvent de la compétence du législateur belge, à laquelle le législateur européen s'en est remis pour sanctionner les infractions (règlement (CE) n° 1/2003 du Conseil du 16 décembre 2002 relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité).

Néanmoins, une loi du 3 avril 2013 a prévu que «les amendes et astreintes infligées par l'autorité belge de la concurrence ne sont pas fiscalement déductibles» (nouvel art. IV.70 du Code de droit économique).

43. — Déduction des «pertes certaines et liquides». — L'article 49, alinéa 2, du CIR précise que sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable les frais qui, pendant cette période, «ont acquis le caractère de [...] pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles».

La cour d'appel d'Anvers refuse de voir une telle «perte certaine et liquide» dans la destruction par incendie d'un élément d'actif dès lors que celui-ci était assuré et que l'indemnité d'assurance n'est pas liquide au terme de la période imposable (Anvers, 1^{er} avril 1993, recensé dans *Cour. Fisc.*, 1993, p. 582, obs. crit. J. VANHULLE). La Cour de cassation rejette le pourvoi du contribuable, qui reprochait à la cour d'appel d'ajouter à la loi en subordonnant la déduction de la perte à l'absence d'indemnité d'assurance corrélative: «une perte ne constitue une perte professionnelle certaine et liquide que dans la mesure où elle n'est pas compensée par une créance exigible correspondante, de sorte que

lorsque le montant de la créance correspondante n'est pas liquide, le juge peut déduire que la perte professionnelle ne l'est pas davantage». Et la Cour d'ajouter que «le mode des comptabilisations respectives du dommage et de la créance relative à l'indemnisation du dommage subi n'exerce aucune influence sur la question de savoir si le redevable a supporté des pertes certaines et liquides» (Cass., 5 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, n° 226; recensé dans *Fiscologue*, n° 519 du 19 mai 1995, p. 4, obs. S. VAN CROMBRUGGE; comp. Liège, 29 janvier 1986, *F.J.F.*, n° 87/143, recensé dans la chronique précédente, *cette Revue*, 1994, n° 63, p. 294, à propos de la perte causée par une nationalisation).

La solution ainsi dégagée déroge au droit comptable, dont le principe de non-compensation, énoncé à l'article 25, § 2, de l'AR/Soc., impose d'enregistrer distinctement au compte de résultats la perte subie et l'indemnité d'assurance (voy. l'avis n° 105-6 de la Commission des Normes Comptables, *Bull. CNC*, n° 3, juillet 1978, p. 13).

La notion de «perte certaine et liquide», assez obscure (voy. la chronique 1968 à 1982, *cette Revue*, 1985, n° 60, p. 636, note 1), suffisait-elle à justifier cette dérogation au droit comptable? On peut en douter.

44. — But d'acquérir ou de conserver des revenus (suite). — Déduction des frais liés à un immeuble d'habitation. — A. Les sociétés familiales acquièrent souvent en usufruit un immeuble d'habitation pour le mettre à la disposition de leur gérant à titre de rémunération en nature, le gérant acquérant simultanément la nue-propiété (sur les avantages fiscaux de cette formule, voy., par exemple, P.-F. COPPENS et V. DECKERS, «Développements récents en matière d'utilisation des “constructions usufruit” à des fins fiscales», *J.T.*, 2007, pp. 213 et s.).

La période sous revue a connu un abondant contentieux quant à la question si la société peut déduire fiscalement l'amortissement et les autres frais de l'immeuble.

B. La déduction ne prête pas à discussion dans la mesure où la société utilise l'immeuble pour sa propre activité. C'est ce qu'a rappelé la Cour de cassation en censurant l'arrêt d'appel qui refuse toute déduction sur la base de la constatation que «l'activité exercée dans l'immeuble litigieux se limitait à des tâches comptables et administratives»: cette constatation implique que l'immeuble est «fût-ce partiellement, affecté durablement par

la [société] à son exploitation» (Cass., 20 juin 2014, *T.F.R.*, 2015, p. 316).

C. La situation opposée est celle où la société n'exerce pas d'activité dans l'immeuble et n'a renseigné aucun avantage rémunérateur en faveur du gérant.

Les cours d'appel d'Anvers et de Liège se sont fondées en pareilles circonstances sur la «théorie de l'objet social», que la Cour de cassation a entretemps abandonnée (voy. *supra*, n° 40), pour refuser la déduction des frais afférents à l'immeuble (Anvers, 11 septembre 2012, www.fiscalnet.be, RG n° 2011/2170; Anvers, 18 septembre 2012, www.fisconetplus.be, RG n° 2011/2171; Anvers, 28 octobre 2014, *F.J.F.*, n° 2015/223; Liège, 26 février 2014, www.fisconetplus.be, n° 2012/120).

En réalité, dans cette situation, la valeur de l'avantage rémunérateur est passible chez la société de la cotisation dite «pour commissions secrètes» longtemps de 309 %, aujourd'hui ramenée à 102 % (CIR, art. 219, et *infra*, chapitre 4).

D. Dans le cas où la société a renseigné la mise à disposition de l'immeuble comme avantage rémunérateur, les frais de l'immeuble sont déductibles à titre de frais de rémunération, comme le confirme la Cour de cassation dans un arrêt du 13 novembre 2014 (*Pas.*, n° 690): «les frais engagés par une société en vue d'allouer ou d'attribuer un avantage de toute nature à ses dirigeants en rémunération de l'exercice de leur activité en son sein constituent des frais professionnels déductibles sur la base de l'article 49 du CIR».

Il est vrai que la rémunération en nature sous forme de mise à disposition d'un logement fait l'objet d'une base imposable forfaitaire, fixée par l'arrêté royal d'exécution du CIR, et que cette base imposable est généralement inférieure aux frais réels de l'immeuble, mais en droit cela est sans incidence sur la déduction de ces frais.

C'est cette discordance entre les frais et la rémunération imposable qui paraît cependant expliquer la réticence de certains juges du fond à admettre la déduction, refusée alors au motif, résidant en fait, que la société n'a pas démontré que la rémunération en nature rémunère des prestations effectives du gérant. Rejetant le pourvoi formé contre un arrêt de la cour d'appel de Gand en ce sens, la Cour de cassation n'a pu que rappeler que l'article 49 n'autorise en principe pas la déduction de frais qui ne répondent pas à des prestations réelles» et que «le contribuable doit faire

la preuve que les frais dont il demande la déduction répondent à des prestations réellement prestées» (Cass., 14 octobre 2016, *Pas.*, 2016, n° 571, conclusions du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 25 mars 2014, www.fisconet-plus.be, RG n° 2012/1365; voy. aussi Cass., 14 octobre 2016, *Pas.*, 2016, n° 575, conclusions du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 13 janvier 2015, www.monkey.be, RG n° 2013/2364; Cass., 20 juin 2013, *T.F.R.*, 2015, p. 313, rejetant le pourvoi contre Mons, 29 juin 2011, www.fiscalnet.be, RG n° 2010/214. Comp. Liège, 30 octobre 2013, *F.J.F.*, n° 2014/159; *R.G.C.F.*, 2013, p. 393; et Liège, 21 mai 2014, *J.D.F.*, 2015, p. 56).

Les principes ainsi formulés ne sont pas contestables mais leur application en fait, s'agissant de gérants ou autres dirigeants d'entreprise, ne peut être approuvée. Les prestations d'un gérant consistent dans l'exercice de sa fonction de gérant et, comme le rappelle la Cour de cassation dans son arrêt du 13 novembre 2014 précité, «l'article 52, 3°, du [CIR] prévoit que les rémunérations des membres du personnel constituent des frais professionnels pour leur employeur et l'article 195, § 1^{er}, relatif aux frais professionnels des sociétés, que les dirigeants d'entreprise sont assimilés à des travailleurs pour l'application des dispositions en matière de frais professionnels et que leurs rémunérations sont considérées comme des frais professionnels de la société dont ils sont les dirigeants». Sauf cas exceptionnels (exemple: la fonction n'est pas effectivement exercée par celui que la société rémunère), la déduction doit donc être admise.

E. Dans un autre arrêt, qui concernait un appartement à la mer, la cour d'appel d'Anvers a appliqué l'article 53, 9°, du CIR, qui interdit la déduction des frais relatifs à des «résidences de plaisance et d'agrément» (Anvers, 25 juin 2013, *T.F.R.*, 2014, p. 942, note K. VAN BAELEN). Mais si la «résidence d'agrément» est mise à disposition à titre de rémunération, la déduction est permise en vertu de l'article 53, 9°, *in fine*. Il s'agit dans ce cas, en effet, de frais de rémunération.

§ 2. — Règles particulières relatives à certaines catégories de frais professionnels et de charges

45. — Intérêts de dette assimilés à des dividendes. — Prêt d'argent ou prix payable à terme? — Afin de prévenir la sous-capitalisation des sociétés, l'article 18 du CIR assimile

à des dividendes, non déductibles comme frais professionnels (CIR, art. 185, § 1^{er}), les intérêts que la société paie en rémunération de certaines « avances » de leurs associés ou dirigeants, définies comme « tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti par une personne physique » (CIR, art. 18, al. 1^{er}, 4^o, et al. 8; cette définition est issue de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996).

L'associé ou dirigeant qui vend un bien à la société en lui consentant un délai de paiement fait-il un « prêt d'argent » au sens de cette disposition ? La Cour de cassation a décidé qu'« à défaut de définition particulière dans la loi fiscale, il y a lieu d'entendre par prêt d'argent, conformément au droit commun, le contrat par lequel le prêteur remet de l'argent à l'emprunteur en vue de lui permettre de s'en servir et à charge pour ce dernier de le lui restituer au terme convenu » (Cass., 4 septembre 2009, *Pas.*, 2009, n° 478 et, du même jour, arrêt inédit, RG n° F.08.0054.F, rejetant le pourvoi contre Liège, 16 janvier 2008, www.fiscalnet.be, RG n° 2006/1695), puis qu'« un sursis de paiement total du prix d'achat accordé à l'acheteur d'un bien ne constitue, en principe, pas un prêt accordé par le vendeur à l'acheteur » (Cass., 20 mai 2010, *Pas.*, 2010, n° 360, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 17 février 2009, www.monkey.be, RG n° 2007/3075), mais qu'il est cependant concevable que les parties, opérant une novation par changement d'objet, conviennent d'éteindre l'obligation de payer le prix de vente et de lui substituer celle de rembourser un prêt d'argent (Cass., 15 octobre 2010, *A.C.*, n° 605, avec les conclusions conformes du ministère public; traduction partielle dans *Pas.*, 2010, n° 605, dont provient l'extrait reproduit; l'arrêt rejette le pourvoi contre Anvers, 25 novembre 2008, www.fisconetplus.be, RG n° 2007/2915).

L'intention de nover, dont la preuve incombe à l'administration et qui ne se présume pas (Code civil, art. 1273) s'apprécie en principe rigoureusement (W. VAN GERVEN et A. VAN OEVELEN, *Verbindtenissenrecht*, Louvain-La Haye, Acco, 2014, pp. 637 et 638; P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 3, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 2283 et 2284, n° 1596; P. WÉRY, *Droit des obligations*, vol. 2, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 673 à 675, n° 744), mais comme c'est une question de fait, elle relève en définitive de l'appréciation du juge du fond, et ceux-ci se montrent plus ou moins sévères (cf. Cass., 15 octobre 2010, précité; Cass., 2 décembre 2010, *Pas.*, n° 709, avec les conclusions conformes du

ministère public; Cass., 11 mars 2011, www.fiscalnet.be, rejetant le pourvoi contre Anvers, 2 juin 2009, www.monkey.be, RG n° 2008/117. Comp. encore Anvers, 14 octobre 2014, www.fiscalnet.be, RG n° 2013/729; Gand, 8 mai 2012, www.monkey.be, RG n° 2011/456; et Mons, 14 décembre 2011, *F.J.F.*, n° 2013/124; *J.D.F.*, 2013, p. 43 acceptant facilement la preuve de l'intention de nover, avec la conception plus sévère de Anvers, 6 décembre 2011, www.fiscalnet.be, RG n° 2010/1272; Anvers, 22 mai 2012, *F.J.F.*, n° 2013/125; Anvers, 30 octobre 2012, *F.J.F.*, n° 2013/105; Bruxelles, 21 novembre 2012, *J.D.F.*, 2013, p. 155; Mons, 3 mai 2013, *F.J.F.*, n° 2014/257; et Mons, 14 octobre 2014, *J.L.M.B.*, 2015, p. 1519).

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés élargit la notion d'«avance» à «*toute créance, représentée ou non par des titres, détenue par une personne physique*», cette modification s'appliquant «aux intérêts qui se rapportent aux périodes après le 31 décembre 2019» (*sic*).

46. — Intérêts de dette assimilés à des dividendes (suite). — Exception lorsque le bénéficiaire est une société belge. — Contrariété au droit européen. — Extension aux sociétés établies dans l'EEE. — Les intérêts d'«avances» ne sont jamais assimilés à des dividendes lorsque l'associé ou dirigeant prêteur est une société belge (CIR, art. 18, al. 8, 3°), alors que ceux qui sont des sociétés étrangères ne bénéficient pas de cette exemption. Par un arrêt du 17 janvier 2008 rendu sur question préjudicielle du tribunal d'Anvers, la Cour de justice a jugé que les sociétés établies dans un autre État membre ne pouvaient pas être exclues du bénéfice de cette exemption à peine de violer les libertés de circulation (en l'espèce la liberté d'établissement) (C.J.C.E., 17 janvier 2008, *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07; *adde*: C.J.C.E., 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, à propos d'une législation allemande similaire et C.J.C.E., 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, à propos d'une législation du Royaume-Uni similaire).

47. — Régime particulier pour les emprunts intra-groupe. — Égalité. — L'article 198, § 1^{er}, 11°, du CIR interdit la déduction des intérêts afférents aux emprunts contractés auprès de sociétés du même groupe, dans la mesure où ces emprunts dépassent cinq fois le montant des fonds propres fiscaux de la société emprunteuse. Le «groupe» est défini comme l'ensemble des sociétés liées au sens de l'article 11 du Code des sociétés.

Saisie d'un recours en annulation de cette disposition, la Cour constitutionnelle a jugé dans un arrêt n° 104/2013 du 9 juillet 2013 que ce traitement particulier ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, car il est de nature à prévenir le risque que le prêteur et l'emprunteur établissent des montages d'ingénierie fiscale en raison des relations organiques qui les unissent (considérant B.6.4). Et peu importe, ajoute la Cour, que certains emprunts intra-groupe ne visent pas à diminuer la base imposable : « dans une matière aussi technique, il n'est pas déraisonnable pour le législateur de n'appréhender la diversité des situations que de manière simplificatrice », et « il ne saurait lui être reproché, compte tenu du risque d'abus [...], d'avoir eu égard aux conséquences fiscales défavorables [pour le Trésor] qu'emporte nécessairement un emprunt intra-groupe contracté par une société sous-capitalisée plutôt que d'avoir cherché à déterminer les hypothèses dans lesquelles ce montage financier aurait un objectif autre que la destruction de la base imposable de la société emprunteuse » (considérant B.6.5).

48. — Pensions complémentaires en faveur des dirigeants et du personnel. — A. En règle, une société peut déduire les sommes qu'elle consacre à assurer une pension complémentaire à ses dirigeants et membres du personnel uniquement s'il s'agit de primes ou cotisations versées « à une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle » (CIR, art. 59, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o; voy. aussi AR/CIR, art. 35, § 1^{er}, 1^o et 2^o).

B. Deux aspects de ce régime ont été confrontés aux libertés de circulation en vigueur dans l'Union européenne.

La liberté de circulation des capitaux était entravée par le fait que seuls étaient déductibles les versements faits à un tel organisme établi en Belgique. Une loi du 27 décembre 2006 a levé cette entrave en étendant la déduction aux versements faits aux organismes établis dans les autres États de l'EEE, anticipant sur la condamnation de la Belgique pour manquement par un arrêt de la Cour de justice du 5 juillet 2007 (*Commission c. Belgique*, C-522/04). On se souviendra toutefois qu'un quart de siècle plus tôt, la jurisprudence *Bachmann* considérait qu'une telle restriction pouvait être justifiée par la « nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal en cause », à savoir le « lien entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des sommes dues par les assureurs en exécution des contrats d'assurance contre la vieillesse et le

décès» (C.J.C.E., 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90 ; C.J.C.E., 28 janvier 1992, *Commission c. Belgique*, C-300/90, spéc. points 14 et s., à propos des restrictions similaires qui affectaient alors les avantages fiscaux liés aux versements de cotisations personnelles et de cotisations destinées à constituer une pension complémentaire individuelle — sur la jurisprudence qui laissait augurer ce revirement, voy. E. TRAVERSA et B. VINTRAS, « Enjeux européens et internationaux de la déductibilité des cotisations aux O.F.P. en droit fiscal belge », in *Le droit belge des fonds de pension : enjeux et perspectives*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 241 et s., spéc. pp. 245 à 254).

Il reste que, pour être déductibles, les cotisations ou primes doivent être versées à « une entreprise d'assurance, à une institution de prévoyance ou à une institution de retraite professionnelle ». Or certains États membres connaissent d'autres systèmes de financement et le travailleur qui vient poursuivre en Belgique une carrière entamée à l'étranger peut avoir intérêt à ce que son nouvel employeur belge continue à alimenter son plan de pension étranger. La cour d'appel de Bruxelles a jugé que la non-déductibilité des contributions de l'employeur dans ce cas est une entrave injustifiée à la libre circulation des travailleurs, parce que « susceptible de décourager l'engagement par un employeur belge d'un employé allemand ayant exercé la majeure partie de sa carrière professionnelle en Allemagne et ayant adhéré dans ce pays à un régime de pension complémentaire » (Bruxelles, 28 avril 2016, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/1672 ; la Cour de cassation a rejeté le pourvoi dirigé contre cet arrêt pour une raison de procédure (Cass., 11 mai 2018, F.16.0124.F, inédit)).

C. La Cour de cassation a confirmé que la déductibilité des versements pour pensions complémentaires est soumise aux conditions générales de l'article 49 du CIR. La cour d'appel de Liège a donc pu légalement refuser la déduction d'une importante prime d'assurance de groupe par une société sur le point de cesser ses activités, en considérant que, dans les circonstances de la cause, ces versements n'ont pas pour but d'acquérir ou de conserver des revenus (Cass., 15 janvier 2009, *Pas.*, 2009, n° 36 ; voy., dans le même sens Anvers, 14 février 2012, *F.J.F.*, n° 2013/257 ; Gand, 15 mai 2012, www.monkey.be, RG n° 2011/1148 ; Gand, 25 juin 2013, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/2115).

49. — Frais de réception. — A. L'article 53, 8°, du CIR limite à 50 % la quotité déductible des frais professionnels consistant en «frais de réception». En TVA, la taxe grevant de tels frais est non récupérable pour sa totalité (Code TVA, art. 45, § 3, 4°).

B. C'est en matière de TVA que la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser ce qui caractérise les frais de réception soumis à ces règles particulières, et les distingue par exemple des frais de publicité (Cass., 8 avril 2005, *Pas.*, n° 213, avec les conclusions conformes du ministère public à leur date dans *A.C.*). Sont des frais de réception ceux «exposés pour l'accueil et la réception, le cas échéant liés au divertissement ou au délassement de visiteurs étrangers à l'entreprise, notamment de fournisseurs et de clients, en vue de maintenir ou de renforcer des relations professionnelles», mais pas «lorsque l'activité en question a principalement et directement pour but d'informer l'acheteur final de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service en vue d'en favoriser la vente»: il s'agit alors de frais de publicité. La cour d'appel d'Anvers a donc pu légalement autoriser la déduction intégrale des frais de festivités destinés à faire connaître un nouveau magazine et à fidéliser et élargir le lectorat d'un magazine existant (Anvers, 15 mars 1999, *F.J.F.*, n° 99/239, *T.F.R.*, 1999, p. 658, note S. REYNOLDERS et T. VANHALLE). La Cour précisera qu'il peut bien entendu s'agir d'acheteurs simplement potentiels dans un arrêt du 11 mars 2010 (www.fiscalnet.be, F.09.0019.N, non publié sur le site de la Cour ou dans la *Pasicrisie*; *adde*: Cass., 15 juin 2012, *Pas.*, n° 932, qui énonce le principe reformulé en ce sens).

Tous ces arrêts ont été rendus en matière de TVA mais leur enseignement s'applique aussi en matière d'impôts sur les revenus. C'est en ce sens en tout cas que se sont prononcées les cours d'appel de Gand et de Liège (Gand, 24 janvier 2012, recensé dans *Fiscologue*, n° 1292 du 20 avril 2012 (frais d'un spectacle de cirque en vue de stimuler les ventes); Liège, 23 septembre 2015, www.monkey.be, RG n° 2013/1003 (inauguration d'un nouveau «show-room» automobile)).

Les cours de Bruxelles et Anvers, et la cour de Gand dans un arrêt plus récent considèrent au contraire que les deux notions ne coïncident pas et qu'à l'impôt sur les revenus, le caractère publicitaire de la dépense ne permet pas d'échapper à la non-déductibilité (Bruxelles, 12 décembre 2012, www.fisconetplus.be; Bruxelles, 21 décembre 2016, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/3210, qui confirme sur ce point Trib. Louvain, 14 septembre 2012,

recensé dans *T.F.R.*, 2013, p. 237 ; Gand, 22 novembre 2016, www.fisconetplus.be (29), RG n° 2015/1546, confirmant Trib. Bruges, 3 février 2015, recensé dans *Fiscologue*, n° 1455 du 11 décembre 2015, p. 13 ; voy. aussi, dans des affaires où le caractère publicitaire des frais était moins évident, Anvers, 19 janvier 2010, www.monkey.be, RG n° 2007/1263 ; Anvers, 24 septembre 2013, www.fiscalnet.be, RG n° 2012/1201).

Ces litiges devraient toutefois appartenir au passé, le ministre des Finances ayant récemment indiqué qu'il accepte désormais la déductibilité totale en matière d'impôts sur les revenus des frais de réception à caractère publicitaire (réponse à une question parlementaire orale en Commission des Finances de la Chambre, *C.R.I.*, Chambre, n° 54-COM 844, 14 mars 2018, p. 10, commentaire dans *Fiscologue* n° 1559 du 23 mars 2018, pp. 2 et s.).

C. Les frais de réception qu'une société organisatrice d'événements engage mais refacture à ses clients sont des frais régis par l'article 53, 8°, uniquement chez le client, a décidé à juste titre la Cour de cassation dans un arrêt du 20 février 2014 (*Pas.*, n° 130, conclusions du ministère public dans *A.C.*). La Cour paraît toutefois subordonner cette solution à la condition que le client soit « soumis à la limitation de la déductibilité » ; il faudrait en déduire que si le client est, par exemple, une a.s.b.l. assujettie à l'impôt des personnes morales, l'article 53, 8°, devrait être appliqué chez la société organisatrice. Nous n'apercevons pas le fondement de cette solution.

50. — Impôts et taxes régionaux. — Par arrêt n° 146/2004 du 15 septembre 2004, la Cour constitutionnelle a rejeté les recours en annulation de la loi du 24 décembre 2002 qui a supprimé la déductibilité, à l'impôt des sociétés, de certains impôts, taxes et rétributions établis par les régions (CIR, art. 198, § 1^{er}, 5°, nouveau).

Les requérants invoquaient notamment qu'en alourdissant ainsi indirectement le coût des taxes régionales d'environnement des régions, le législateur fédéral avait empiété sur les compétences des régions en matière de politique environnementale. La Cour répond que si « lorsqu'il lève un impôt, un législateur doit mettre l'intérêt qu'il entend protéger en balance avec d'autres intérêts, si ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres légis-

(29) Ce site internet référence inexactement l'arrêt comme ayant été rendu par la cour d'appel d'Anvers.

lateurs dans l'exercice de leurs compétences», et que si «cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur» (considérant B.5.3), en l'espèce, les travaux préparatoires montrent que le législateur fédéral a entendu respecter l'autonomie fiscale des régions et leurs objectifs politiques (considérant B.5.4), puisqu'il a justifié la mesure par le fait qu'admettre la déduction de ces taxes régionales en atténuerait l'impact fiscal «et serait dès lors de nature à contrecarrer indirectement l'efficacité des instruments fiscaux adoptés de manière autonome par les Régions» (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 1918/1, p. 44, reproduit au considérant B.2.3).

Les requérants invoquaient par ailleurs plusieurs atteintes aux principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination tenant à la différence de traitement avec des taxes qui demeurent déductibles comme frais professionnels, que ce soient les taxes provinciales et communales ou les écotaxes fédérales. La Cour rejette ces moyens en constatant que ceux-ci ne dénoncent pas la situation de deux catégories de personnes mais la manière différente dont le législateur traite deux sortes d'impôt (considé-rants B.10 à B.13.2).

Les requérants invoquaient enfin une rupture d'égalité entre les sociétés et les personnes physiques exploitant une entreprise, ces dernières ayant conservé le droit de déduire les taxes régionales comme frais professionnels. Tout en reconnaissant que ces deux catégories de contribuables sont dans une situation comparable par rapport à la déduction des frais professionnels que sont les taxes régionales (considérant B.15.2), la Cour relève que la mesure s'inscrit dans le cadre de la volonté du législateur de réduire le taux de l'impôt des sociétés dans un cadre budgétaire neutre (la loi du 24 décembre 2002 a ramené le taux de l'impôt des sociétés de 40,17 à 33,99 %) et décide que cette mesure est dès lors raisonnablement justifiée et proportionnée au regard de l'avantage de la réduction du taux dont bénéficient les seules sociétés (considérant B.16.1).

51. — Frais afférents à l'utilisation de véhicules automobiles. — L'article 66 du CIR limite à 75 % la déduction des frais professionnels afférents à l'utilisation de certains véhicules automobiles (30) (art. 66, § 1^{er}). La loi précise que la limitation «ne

(30) À savoir «les voitures, voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la

s'applique pas [...] aux véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers» (art. 66, § 2, 3^o) mais qu'elle s'applique «aux frais afférents [à ces véhicules] qui appartiennent à des tiers» (art. 66, § 3). Il faut comprendre que, pour ces véhicules, la limitation de déduction s'applique chez le locataire et non le propriétaire.

La règle étant générale, la Cour de cassation décide que la limitation s'applique au garagiste qui prend des véhicules en location en vue de les sous-louer à ses clients à titre de véhicules de remplacement, condamnant ainsi la tolérance appliquée dans ce cas par l'administration (Cass., 15 mars 2012, *Pas.*, n^o 174, cassant Bruxelles, 6 mai 2010, www.fiscalnet.be, RG n^o 2006/1343; sur renvoi: Anvers, 15 octobre 2013, *F.J.F.*, n^o 2014/187, qui se range à la position de la Cour de cassation).

Mais, dans une affaire subséquente, la Cour constitutionnelle, interrogée par le tribunal de Liège, jugera discriminatoire le traitement défavorable ainsi réservé au garagiste qui n'est pas propriétaire des véhicules de remplacement qu'il met à disposition (C. const., arrêt n^o 153/2013 du 13 novembre 2013). L'administration a dès lors maintenu inchangée sa tolérance (Com. IR 92, n^o 66/27).

52. — Dépenses en faveur de sociétés étrangères à régime favorable. — A. L'article 54 du CIR interdit la déduction à titre de frais professionnels des intérêts, des redevances pour la concession de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues et des rémunérations de prestations ou de services lorsqu'ils sont payés, directement ou indirectement, à un non-résident ou établissement étranger d'une société belge, qui bénéficie, en ce qui concerne ces revenus, d'un «régime fiscal notablement plus avantageux que le régime belge», à moins que le contribuable ne puisse prouver que ces dépenses «répondent à des opérations réelles et sincères» et «ne dépassent pas les limites normales».

B. Le terme «rémunérations» s'entend ici dans son sens usuel et non de la catégorie des revenus professionnels des *personnes physiques* visée à l'article 30 du CIR; l'article 54 est donc susceptible de s'appliquer à des commissions payées à des *sociétés* étrangères

réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus» (CIR, art. 65).

(Cass., 19 octobre 2012, *Pas.*, 2012, n° 548, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 14 septembre 2010, www.fiscalnet.be, RG n° 2009/962).

C. Dans un important arrêt du 5 juillet 2012 en cause une société belge *Siat* (aff. C-318/10), la Cour de justice de l'Union européenne, interrogée à titre préjudiciel par la Cour de cassation, décide que dans la mesure où il s'applique à des dépenses en faveur de sociétés établies dans d'autres États membres, l'article 54 porte une atteinte disproportionnée à la libre prestation de services garantie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

L'article 54 s'appliquant uniquement aux sommes payées à des non-résidents, il n'est pas surprenant que la Cour y ait vu une restriction à la libre prestation de services dans l'Union européenne (point 24 de l'arrêt). La Cour reconnaît que la mesure est néanmoins « propre à atteindre » les objectifs, susceptibles de justifier la restriction aux libertés de circulation, « de la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, de la sauvegarde de l'efficacité des contrôles fiscaux et de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres » (point 48), mais elle juge que la mesure va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs. L'aspect remarquable de l'arrêt est à cet égard que la Cour déduit ce caractère disproportionné d'une atteinte à la sécurité juridique, tenant à l'imprécision du critère du « régime fiscal notablement plus avantageux que le régime belge ». Le gouvernement belge avait indiqué devant la Cour qu'« en l'absence de précisions normatives ou d'instructions administratives [sur ce point] l'appréciation portant sur l'applicabilité de la règle spéciale est effectuée au cas par cas par l'administration fiscale sous contrôle des juridictions nationales » (point 26). La Cour en déduit que la règle « ne permet pas de déterminer au préalable et avec la précision suffisante le champ d'application de celle-ci et laisse subsister des incertitudes quant à son applicabilité »; elle « ne satisfait pas, par conséquent, aux exigences de la sécurité juridique qui exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets »; « or, une règle ne satisfaisant pas aux exigences du principe de sécurité juridique ne saurait être considérée comme proportionnée aux objectifs poursuivis » (points 57 à 59).

Des indications précises sur la notion de « régime notablement plus avantageux » dans le Code, les travaux préparatoires ou les instructions administratives auraient-elles suffi pour que l'article 54 réussisse le test de proportionnalité ? C'est loin d'être

certain, car la Cour rappelle sa jurisprudence suivant laquelle « peut être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir des pratiques abusives une législation qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'un montage purement artificiel uniquement à des fins fiscales » (point 50) et relève que l'article 54 s'applique « en l'absence de tout critère objectif et vérifiable par des tiers et pouvant servir d'indice de l'existence d'un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, dans le but d'éviter l'impôt normalement dû » (point 56) et « sans que l'administration soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commencement de preuve de fraude ou d'évasion fiscale » (point 55) (voy. aussi les conclusions de l'avocat général, spéc. les points 70 à 72).

Tirant la leçon de cet arrêt, la Cour de cassation casse l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles qui avait refusé la déduction de commissions payées à une société luxembourgeoise sur pied de l'article 54 (Cass., 10 janvier 2013, *Pas.*, n° 19).

Il paraît acquis que, dans sa rédaction actuelle, l'article 54 du CIR ne peut plus être appliqué à des dépenses en faveur de non-résidents établis dans un autre État membre (voy. en ce sens : Liège, 23 octobre 2013, *F.J.F.*, n° 2014/74 ; *R.G.C.F.*, 2013, p. 390 (intérêts payés à une société luxembourgeoise) ; Gand, 4 mars 2014, *F.J.F.*, n° 2016/18 (intérêts payés à une société britannique)).

Par ailleurs, le fait que l'article 54 vise uniquement des paiements faits à des non-résidents le rend également incompatible, à notre avis, avec la disposition interdisant la discrimination en matière de déductions que l'on trouve dans plusieurs conventions bilatérales préventives des doubles impositions (voy. par exemple la convention avec la Suisse, art. 25, § 4, ou avec l'Afrique du Sud, art. 23, § 3 ; comp. *Com. Conv.*, art. 24/41, et réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 14 octobre 1997, *Bull. Q. & R.*, Chambre, 1997-1998, n° 114, p. 15.587).

§ 3. — *Les provisions pour risques et charges*

53. — Principe : perte ou charge « probable » et « nettement précisée ». — Les provisions pour risques et charges permettant de comptabiliser des charges que l'organe d'administration de l'entreprise estime « probables » et dont le montant peut seulement être estimé, le législateur fiscal a été soucieux d'enca-

drer leur déduction de règles strictes. En vertu de l'article 48 du CIR, seules sont fiscalement déductibles les provisions comptabilisées pour faire face à des charges « nettement précisées et que les événements en cours rendent probables ».

Un constructeur immobilier comptabilise des provisions fixées forfaitairement à un pourcentage de son chiffre d'affaires pour faire face à son obligation de garantie en tant que vendeur et entrepreneur. La cour d'appel de Liège juge les provisions non déductibles, au motif que « le risque général de garantie prenant naissance lors de la conclusion et de l'exécution du contrat ou de la réception du bâtiment ne peut être considéré en soi comme un événement en cours qui démontre la probabilité d'une perte ». La Cour de cassation décide que la cour d'appel a ainsi légalement justifié sa décision (Liège, 21 septembre 2000, pourvoi rejeté par Cass., 12 septembre 2002, *Pas.*, n° 443, précédé des conclusions conformes du ministère public). En d'autres termes, comme l'écrit le ministère public dans ses conclusions précédant l'arrêt, « le seul fait de conclure une vente ou un contrat d'entreprise ne suffit pas à établir avec suffisamment de probabilité l'existence d'une charge ni, *a fortiori*, le caractère suffisamment déterminé de celle-ci ». Mais la charge peut être précisée et sa probabilité démontrée, selon nous, en se fondant sur l'expérience des années antérieures, comme l'administration l'admet elle-même dans son Commentaire (Com. IR 92, n° 48/21).

54. — Provisions techniques des assureurs. — Défaut d'exécution par le Roi. — Une loi du 4 mai 1999 a inséré dans le CIR un article 194*bis* énonçant que les provisions techniques des assureurs « sont exonérées dans les limites et aux conditions déterminées par le Roi ». Un arrêté royal du 13 mai 1999 n'a exécuté que partiellement cette disposition (voy. AR/CIR, art. 73¹ à 73⁴), le rapport au Roi expliquant que « l'examen du régime fiscal des autres catégories de provisions techniques est toujours en cours » de sorte que « le présent arrêté royal sera progressivement complété » (*M.B.*, 8 juillet 1999, p. 25861).

Que faut-il décider dans l'intervalle ? Pour le tribunal de Namur, l'article 194*bis* « pose clairement le principe d'un régime fiscal d'exonération » des provisions techniques et délègue seulement au Roi le pouvoir de limiter ou poser des conditions à l'exonération ; à défaut d'arrêté royal, l'exonération s'applique donc sans condition et sans limite (Trib. Namur, 5 février 2007, *T.R.V.*, 2008,

note approb. A. HUYGHE, également recensé dans *Act. Fisc.*, 2007, n° 15, pp. 1 et s., obs. approb. C. DEVOET). Mais la cour d'appel de Liège réforme ce jugement, et la Cour de cassation lui donne raison : à défaut d'arrêt royal « l'exonération de principe prévue par l'article 194bis n'est pas susceptible d'être mise en œuvre » (Cass., 22 novembre 2013, *Pas.*, n° 628, précédé des conclusions conformes du ministère public, rejetant le pourvoi contre Liège, 7 décembre 2011, www.fiscalnet.be, RG n° 2008/203 ; dans le même sens, voy. déjà P. GLINEUR, « Les provisions pour garantie des entreprises et les provisions techniques des assureurs », in *Recyclage 2004 du DES en droit fiscal de l'ULB*, Bruxelles, polycopié remis aux participants, 2004, spéc. p. 28, n° 44, qui s'interroge cependant sur la constitutionnalité de l'article 194bis ; M. MOHR, « Le régime fiscal des provisions techniques : enfin une base légale ? », *Bull. Ass.*, 2000, pp. 377 et s., spéc. pp. 387-388).

L'assureur avait pourtant fait valoir à l'appui de son pourvoi que le principe d'interprétation conforme aux normes supérieures commandait l'interprétation consacrée par le premier juge, les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, interdisant que la délégation conférée au Roi porte sur le principe même de l'exonération ; la Cour de cassation ne rencontre pas expressément cet argument et a probablement considéré, avec le ministère public, que si inconstitutionnalité il y avait, celle-ci affectait tant l'exonération que la délégation au Roi, eu égard à la volonté manifeste du législateur de lier l'exonération aux conditions et limites à fixer par le Roi.

Mais alors, le défaut d'adopter des arrêtés royaux complémentaires en dépit des déclarations faites dans le rapport au Roi n'est-il pas de nature à engager la responsabilité de l'État (cf. Cass., 23 avril 1971, *Pas.*, I, p. 752) ?

SECTION 5. — LE RÉGIME PARTICULIER DES SOUS-ESTIMATIONS D'ACTIFS ET DES SURESTIMATIONS DE PASSIFS

55. — Pas de discrimination. — L'article 361 du CIR dispose que « lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif [...], celles-ci sont considérées comme des bénéfices de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables antérieures, sauf si le contribuable établit qu'elles ont

été prises en compte pour déterminer les résultats fiscaux de ces dernières périodes».

Ces « sous-estimations d'éléments de l'actif » et « surestimations d'éléments du passif » visent les postes du bilan, actifs ou passifs, dont la valeur comptable méconnaît le droit comptable (exemple : un terrain est amorti alors que son utilisation n'est pas limitée dans le temps — voy. Anvers, 21 octobre 1997, *F.J.F.*, n° 98/17), ou n'a pas été corrigée dans la déclaration fiscale pour tenir compte d'une règle fiscale dérogatoire (exemple : l'amortissement acté sur la partie réévaluée d'un bâtiment n'a pas été réintégrée dans la base imposable alors que l'article 61 du CIR n'admet à titre de frais professionnels que l'amortissement sur « la valeur d'investissement ou de revient » — voy. Anvers, 12 février 2013, *F.J.F.*, n° 2013/287).

Les bénéfices non imposés à la faveur d'une telle sous-estimation ou surestimation peuvent ainsi être imposés bien après l'expiration des délais d'imposition applicables aux autres bénéfices (CIR, art. 354 et 358).

Par arrêt n° 124/2011 du 7 juillet 2011 (*T.F.R.*, 2012, note H. SYMOENS), la Cour constitutionnelle juge que cette différence de traitement ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, même dans le cas où le contribuable est de bonne foi. La Cour rappelle l'objectif de la mesure, exprimé dans l'exposé des motifs de la loi du 3 novembre 1976, d'éviter que ces bénéfices n'échappent à l'impôt en raison de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui les rattachait, conformément à la règle d'annalité de l'impôt (CIR, art. 360), à la période imposable pendant laquelle ils ont été réalisés. La Cour relève que le critère est pertinent par rapport à cet objectif, et elle estime que la règle n'emporte pas d'effets disproportionnés, parce qu'elle s'applique seulement aux sous-estimations d'actif et surestimations de passif, et non « aux autres bénéfices ou aux autres éléments du passif qui n'auraient pas été correctement comptabilisés ou déclarés », et qu'elle « ne peut en outre être invoquée par l'administration lorsque celle-ci a accepté, en connaissance de cause, les règles ou critères qui ont été utilisés par la société pour procéder aux estimations litigieuses » (considérants B.7 et B.8).

Cet arrêt illustre le large pouvoir d'appréciation que la Cour reconnaît au législateur, fiscal en particulier. Mais on a peine à comprendre pourquoi la volonté de renverser la jurisprudence

de la Cour de cassation, fût-ce de façon limitée, peut justifier une différence de traitement au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. Le contribuable qui, de bonne foi, amortit trop rapidement un bâtiment peut encore se voir rejeter la déduction d'amortissement après dix voire vingt ans, alors que celui qui fait des prestations « en noir » est à l'abri de la taxation au bout de cinq ans (délai aujourd'hui porté à sept ans : CIR, art. 354, al. 2). L'administration peut pourtant détecter l'erreur d'amortissement beaucoup plus aisément que les prestations en noir.

56. — Limites du régime. — A. La dernière considération de la Cour constitutionnelle reproduite au numéro précédent renvoie à une déclaration du ministre des Finances lors des travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 (rapport Chambre, *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/8, p. 11 ; sur cette déclaration, voy. déjà la précédente chronique, *cette Revue*, 1994, n° 85.B, p. 341) et trouve appui dans les termes de la loi puisqu'il faut, comme nous l'avons vu, que le contrôle fiscal « fasse apparaître » la sous-estimation ou surestimation.

La cour d'appel d'Anvers annule ainsi une cotisation établie alors que l'administration avait déjà connaissance, avant le contrôle fiscal, de ce qu'un éleveur déterminait sa base imposable sans tenir compte des variations de stock (Anvers, 15 janvier 1996, www.fisconetplus.be, A/96).

Les cours d'appel de Bruxelles et de Mons rappellent que l'article 361 ne permet pas de taxer pour une période imposable postérieure à celle du contrôle ayant fait apparaître la surestimation de passif (Bruxelles, 6 mai 2010, *F.J.F.*, n° 2011/259 ; *R.G.C.F.*, 2011, p. 307, note M. MARLIÈRE, cet arrêt considérant que la version néerlandaise du texte, moins explicite, doit s'interpréter à la lumière de la version française ; Mons, 27 février 2004, *F.J.F.*, n° 2004/160).

SECTION 6. — LE RÉGIME PARTICULIER DES BÉNÉFICES
DISSIMULÉS QUI NE SE RETROUVENT PAS DANS LE PATRIMOINE
DE LA SOCIÉTÉ

57. — Preuve incombant à l'administration. — On sait que l'article 219 du CIR soumet à une cotisation distincte à l'impôt des sociétés, dont le taux fut longtemps de 309 %, les frais professionnels qui constituent des revenus professionnels pour le bénéfi-

ciaire lorsque la société a négligé de les renseigner sur les fiches et relevés nominatifs prescrits par l'article 57.

L'administration a défendu de longue date que si une société a réalisé des bénéfices non comptabilisés, et qu'en outre ces bénéfices ne se retrouvent pas dans son patrimoine, c'est que ces bénéfices ont servi à octroyer des revenus professionnels à des bénéficiaires non identifiés et que la cotisation distincte est donc applicable (voy. les précédentes chroniques, *cette Revue*, 1985, n° 90, pp. 691 à 694; 1994, n° 99, pp. 359 à 360). La Cour de cassation a décidé que l'administration ne pouvait pas appliquer la cotisation distincte sans prouver, au moins par présomption de l'homme, que les bénéfices ont servi à octroyer de tels revenus (Cass., 26 mai 1994, *F.J.F.*, n° 94/213 (motifs); Cass., 28 septembre 2001, *Pas.*, 2001, n° 504 (motifs); Cass., 9 janvier 2015, *Pas.*, 2015, n° 20, conclusions du ministère public dans *A.C.*). Une loi du 4 mai 1999 a dès lors étendu l'application de la cotisation distincte « aux bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société » (CIR, art. 219, al. 1^{er}, nouveau) (31).

La Cour de cassation a confirmé que, dans le nouveau régime, « il suffit que l'administration apporte la preuve de l'existence de bénéfices dissimulés et de l'absence dans le patrimoine de la société de ces bénéfices » (Cass., 13 février 2014, *Pas.*, 2014, n° 116, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*).

Plusieurs juridictions de fond paraissent toutefois réticentes à accepter que l'existence de bénéfices dissimulés ayant quitté le patrimoine puisse résulter de la simple circonstance que le bénéfice imposable du contribuable a été majoré en vertu d'une taxation d'office (Anvers, 9 décembre 2014, www.monkey.be, RG n° 2013/1398; Gand, 29 mars 2011, www.monkey.be, RG n° 2009/3215; Gand, 30 octobre 2012, *R.G.C.F.*, 2013, p. 114; Liège, 22 septembre 2010, www.fiscalnet.be, RG n° 2008/789, qui renvoie à un précédent arrêt, inédit, du 19 mars 2008; Trib. Bruxelles, 19 février 2012, *F.J.F.*, n° 2013/19; voy. déjà, sous l'empire de l'ancien régime, Anvers, 13 mars 2001, *F.J.F.*, n° 2001/167 (motifs) ou que celui-ci a été taxé sur une base forfaitaire à défaut de comptabilité probante (Anvers, 16 septembre 2014, www.monkey.be, RG n° 2013/1207).

(31) La Cour constitutionnelle a annulé la disposition de prise d'effet qui prévoyait que la modification s'appliquait dès l'exercice d'imposition 1999, en raison de son effet rétroactif (C. const., arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001).

58. — Notion de «bénéfices». — On aurait pu penser que constituait seuls des «bénéfices dissimulés» des produits réalisés par la société et non comptabilisés. La Cour de cassation a toutefois décidé d'interpréter le terme «bénéfice» au sens de «bénéfice de l'exercice», de sorte que la comptabilisation d'une charge inexistante, sur la base d'une facture fictive, implique également l'existence d'un «bénéfice dissimulé» au sens de l'article 219 (Cass., 20 février 2014, *Pas.*, 2014, n° 132, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 6 décembre 2011, recensé dans *Fiscologue*, n° 1283 du 17 février 2012, p. 1; Cass., 26 mars 2015, *Pas.*, 2015, n° 223; Cass., 26 novembre 2015, *Pas.*, 2015, n° 708, cassant Gand, 11 novembre 2012, *R.A.B.G.*, p. 750, note J. VANDEN BRANDEN; *T.F.R.*, 2013, p. 89, note B. WESTEN et R. SCHELFAUT).

Bien entendu, celui-ci n'est passible de la cotisation spéciale qu'au moment où il «ne se retrouve pas dans le patrimoine de la société», c'est-à-dire au moment où la facture fictive est payée (Cass., 20 février 2014, précité).

La loi-programme du 17 décembre 2014 a complété l'article 219 pour préciser que «les bénéfices dissimulés [...] ne sont soumis à [la] cotisation distincte que dans les cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels» (CIR, art. 219, al. 5).

59. — Sommes détournées. — La cour d'appel d'Anvers maintient la cotisation distincte infligée à une société sur les sommes qu'un ancien directeur indélicat, continuant à agir au nom de la société malgré son licenciement, s'est fait remettre par des clients. Pour un des exercices en cause, la société a comptabilisé les sommes détournées à la fois comme chiffre d'affaires et comme charge de rémunération dans son compte de résultats et a établi les fiches requises par l'article 57 du CIR, mais cela n'a guère d'importance aux yeux de la cour, qui considère que les sommes détournées sont des bénéfices dissimulés du simple fait de leur versement par les clients sur le compte bancaire de l'ancien directeur (Anvers, 15 septembre 2009, *F.J.F.*, n° 2010/192). On ne comprend pourtant pas en quoi la société victime de ces agissements réalise – et à plus forte raison dissimule – un quelconque bénéfice.

SECTION 7. — LA DÉDUCTION POUR INVESTISSEMENT

60. — Exclusion des immobilisations dont l'usage a été cédé à un tiers. — A. La loi permet aux sociétés de déduire une quotité du prix d'acquisition ou du coût de revient de certaines immobilisations acquises à l'état neuf (CIR, art. 68, 69, 75, 4°, et 201).

B. En vertu de l'article 75, 3°, du CIR, cette « déduction pour investissement » n'est, en règle, pas accordée pour les immobilisations « dont le droit d'usage a été cédé à un autre contribuable ». On rencontre une même règle en matière d'amortissement dégressif (AR/CIR, art. 43, 2°; *supra*, n° 19). Il s'agit d'éviter qu'un contribuable ayant droit à la déduction en fasse indirectement bénéficier un contribuable qui n'y a pas droit. Aussi la Cour constitutionnelle a-t-elle jugé cette exclusion discriminatoire dans le cas où le droit d'usage est cédé à une société qui aurait pu bénéficier de la même déduction pour investissement si elle avait acquis le bien (C. const., arrêt n° 127/2008 du 1^{er} septembre 2008). L'article 75, 3°, du CIR a été adapté depuis.

C. La frontière entre cession du droit d'usage et utilisation propre pour rendre des services à des tiers est parfois malaisée. Jugé que le fait qu'un loueur de véhicules s'occupe aussi de leur entretien, révision et nettoyage et fournisse leur carburant n'empêche pas que l'usage des véhicules a été cédé (Cass., 11 mars 2011, *Pas.*, 2011, n° 193, cassant Anvers, 4 décembre 2007, www.monkey.be, RG n° 2005/1647; voy. déjà Cass., 20 mai 2010, *F.J.F.*, n° 2012/105, cassant Anvers, 4 mai 2004, www.fisconetplus.be, RG n° 2002/2629, à propos des services accessoires fournis par un loueur de tentes; comp. Bruxelles, 11 octobre 2001, *F.J.F.*, n° 2002/104, *T.F.R.*, 2002, p. 364, note J. MEULEMEESTER, à propos de stands utilisés lors de foires commerciales, et Anvers, 5 décembre 2006, www.fiscalnet.be, RG 2005/1129, à propos des appareils d'un centre médical qui accueille des médecins spécialistes).

SECTION 8. — LA DÉDUCTION POUR CAPITAL À RISQUE

61. — Base de calcul en cas d'établissement stable ou d'immeuble dans un État avec convention. — Dans sa version applicable jusqu'à l'exercice d'imposition 2013, l'article 205^{ter}, §§ 2 et 3, du CIR, excluait de la base de calcul de la déduction pour

capital à risque la partie des capitaux propres de la société affectée à un établissement stable ou un immeuble situé dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition.

La *ratio legis* était que, puisque les revenus générés par ces établissements et ces immeubles sont conventionnellement exonérés d'impôt en Belgique, les capitaux propres y afférents ne doivent pas plus générer une déduction d'intérêts « notionnels » que les emprunts y afférents ne génèrent une déduction d'intérêts « réels » en Belgique. De fait, l'exonération conventionnelle porte sur le revenu net de l'établissement stable ou de l'immeuble, donc après déduction des frais y afférents, et non sur le revenu brut.

Sur question préjudicielle du tribunal d'Anvers, la Cour de justice a jugé que cette règle constitue une restriction à la liberté d'établissement parce qu'elle désavantage les sociétés belges disposant d'un établissement stable dans un autre État membre par rapport à celles qui n'ont d'établissements qu'en Belgique, et que cette restriction n'est justifiée ni par la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal national ni par la nécessité d'assurer la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition entre les États membres (C.J.U.E., 4 juillet 2013, *Argenta*, C-350/11 — pour un commentaire critique de cet arrêt : P. WATTEL, « *Argenta Spaarbank* », *Highlights & Insights*, 2013, n° 12, pp. 23 et s. ; L. DE BROE, « *The ECJ's judgment in Argenta Spaarbank* », *EC Tax Review*, 2013, p. 210). On peut se demander si la Cour de justice ne s'est pas méprise sur la règle. Celle-ci excluait de la base de calcul de la déduction pour capital à risque l'« actif net » de l'établissement stable, c'est-à-dire un chiffre comptable abstrait correspondant au montant des capitaux propres de l'établissement ; la Cour de justice la décrit systématiquement comme excluant de la base de calcul la « valeur nette des actifs » de l'établissement stable, c'est-à-dire comme instaurant une différence de traitement entre « les actifs des établissements stables [étrangers] et les actifs des établissements belges » (voy. notamment points 22-23 de l'arrêt). La consultation des autres versions linguistiques de l'arrêt ne permet pas de dissiper ce malaise.

À la suite de cet arrêt, le législateur a remplacé la disposition légale incriminée par une disposition, au demeurant inutilement méandreuse, qui étend la déduction aux capitaux propres affectés à un établissement stable ou à un immeuble situé dans un État de l'EEE pour le calcul du résultat net de cet établissement ou de cet

immeuble. Cette modification ne change rien dans le cas où, après application de la déduction aux capitaux propres affectés à l'établissement ou à l'immeuble, le résultat net de celui-ci est positif, car ce résultat est exonéré d'impôt en Belgique. En revanche, si ce résultat net est négatif, la modification accroît le montant du déficit que la société peut imputer sur ses bénéfices imposables en Belgique (art. 205quinquies du CIR, tel que rétabli par la loi du 21 décembre 2013).

Certains auteurs soutiennent que le droit européen exige qu'une société belge puisse déduire de ses bénéfices belges une déduction pour capital à risque calculée sur ses capitaux propres affectés à un établissement stable ou à un immeuble situé dans un État de l'EEE, sans distinguer selon que le résultat net de l'établissement ou de l'immeuble soit positif ou négatif — voire une déduction pour capital à risque calculée sur les capitaux propres d'une filiale que la société décide d'établir dans un État de l'EEE (M. DASSESE, « DCR et déduction pour investissement : les implications de l'arrêt *Argenta Spaarbank* — Deuxième partie », *Act. Fisc.*, 2013/30, pp. 1 et s.). D'autres auteurs soutiennent que le législateur aurait dû « segmenter » la déduction pour capital à risque selon que les capitaux propres sont investis dans des activités belges, dans un établissement stable imposé étranger ou dans un établissement stable exonéré étranger (M. ISENBAERT, « Comment concilier la déduction pour capital à risque avec l'arrêt *Argenta* ? », *Fiscologue International*, n° 354 du 15 juillet 2013, pp. 1 et s. ; M. DE MUNTER, « Intérêts notionnels adaptés : sont-ils conformes aux libertés européennes ? », *Fiscologue*, n° 1372 du 7 février 2014, p. 5).

Dans l'affaire *Argenta* même, le tribunal d'Anvers a, à la suite de l'arrêt de la C.J.U.E., accordé la pleine déduction pour les capitaux propres de l'établissement néerlandais (Trib. Anvers, 13 février 2015, *F.J.F.*, n° 2015/168 ; pour le passé, voy. aussi Gand, 14 avril 2015, *T.F.R.*, 2015, n° 492, p. 982, note P. SMEYERS).

À notre sens, rien, dans l'arrêt *Argenta*, ne suggère que la déduction pour capital à risque afférente à un établissement stable étranger devrait être déduite d'emblée des bénéfices belges, sans compensation avec les bénéfices de l'établissement stable. La Cour de justice souligne l'incohérence du refus de la déduction dans l'hypothèse où le résultat de l'établissement stable étranger est déficitaire (point 30 de l'arrêt), incohérence aujourd'hui corrigée, mais elle ne se prononce pas sur la manière dont la Belgique doit appliquer l'exonération conventionnelle des résultats de l'établis-

sement stable, question qui ne relève pas du droit européen mais des conventions bilatérales préventives des doubles impositions. Dans le cadre de celles-ci, la Belgique s'est engagée à exempter d'impôt le bénéfice imposable net afférent à l'établissement stable situé dans l'État partenaire, pas le bénéfice brut, et elle dispose d'une large marge de manœuvre pour définir ce bénéfice net.

SECTION 9. — LA DÉDUCTION DES PERTES DES PÉRIODES
IMPOSABLES ANTÉRIEURES

62. — Questions de procédure. — A. La perte nette d'une période imposable est déductible successivement des bénéfices imposables des périodes imposables suivantes (CIR, art. 206, § 1^{er}, al. 1^{er}, et art. 78 à l'impôt des personnes physiques).

B. Un contribuable déduit comme frais professionnels dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques les 675.000 F qu'il a dû payer à titre de caution et cette déduction vient augmenter la perte nette encourue pour cette période imposable.

L'administration conteste le caractère professionnel de cette dépense et adresse au contribuable un avis de rectification lui faisant part de son intention de diminuer à due concurrence la perte déclarée ; le contribuable marque son désaccord ; l'administration maintient son point de vue et lui adresse un avertissement-extrait de rôle, qui mentionne toutefois un montant d'impôt à payer de zéro, puisque l'administration reconnaît que la période imposable s'est clôturée par une perte ; le contribuable réclame en dehors du délai légal, et sa réclamation est déclarée irrecevable.

L'année suivante, le contribuable déduit du bénéfice de l'exercice la perte antérieure à laquelle il estime avoir droit. L'administration estime que le montant de perte rectifié est devenu définitif à défaut de réclamation valable contre l'imposition de zéro euro.

La cour d'appel de Bruxelles lui donne raison par arrêt du 20 décembre 2007 (www.fiscalnet.be, affaire n° 2000/FR/27).

Cette décision ne peut être approuvée. Même « la forclusion du droit pour le contribuable de réclamer contre la cotisation, ainsi devenue définitive à son égard, n'implique nullement que les divers éléments ayant concouru à la détermination de la base imposable ont, pour autant, acquis un caractère d'exactitude irrévocable » (Cass., 18 juin 1963, *Pas.*, 1963, p. 1103). Il en va *a fortiori* ainsi lorsque, en raison du résultat déficitaire, aucune cotisation n'a été établie.

Réciproquement, l'administration n'est pas liée par la perte déclarée pour un exercice, même si elle n'y a pas objecté; elle peut contester la réalité et le montant de la perte quand le contribuable souhaite la déduire (jurisprudence constante; voy., pendant la période sous revue, Cass., 14 mars 2014, *Pas.*, 2014, n° 210).

63. — Réduction des pertes antérieures en cas de réorganisation en immunité d'impôt. — Lorsque deux sociétés procèdent à une réorganisation, telle qu'une fusion, en exemption d'impôt, les pertes antérieures des deux sociétés impliquées dans l'opération sont réduites en proportion de leur « actif net fiscal » (CIR, art. 206, § 2).

Cette règle a posé des difficultés d'application, en particulier avant qu'une loi du 11 décembre 2008 tranche plusieurs d'entre elles (voy. Anvers, 8 novembre 2016, *T.F.R.*, 2017, p. 161, note L. DILLEN, semble-t-il frappé d'un pourvoi: *Fiscologue*, n° 1559 du 23 mars 2018, pp. 4 et s., spéc. p. 6; Anvers, 20 septembre 2005, *T.F.R.*, 2006, p. 520, note J. VERSTRAELEN, commentaire S. VAN CROMBRUGGE dans *Fiscologue*, n° 1011 du 27 janvier 2006, p. 10; Anvers, 7 novembre 2006, *F.J.F.*, n° 2008/134; *T.F.R.*, 2007, p. 787, note J. VERSTRAELEN, réformant Trib. Anvers, 17 avril 2002, *F.J.F.*, n° 2002/195).

64. — Changement de contrôle de la société réalisé dans un but fiscal. — A. En vertu de l'article 207, alinéa 3, du CIR, le droit de déduire les pertes antérieures est éteint en cas de changement de contrôle « qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

B. Les travaux préparatoires expliquent que répond notamment à de tels besoins le changement de contrôle d'« une société en difficulté avec maintien, fût-il partiel, de l'emploi et des activités exercées par cette entreprise avant la prise ou la modification du contrôle » (rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996, *Pasin.*, 1996, p. 3188).

La Cour de cassation a précisé à juste titre, dans un arrêt du 21 décembre 2017 (www.juridat.be, RG n° F.16.0019.N, avec les conclusions conformes du ministère public, rejetant le pourvoi contre Anvers, 24 février 2015, www.monkey.be, RG n° 2013/3089), qu'« il y a lieu de tenir compte de l'ensemble des circonstances se rapportant à toutes les parties concernées par la prise ou le changement de contrôle, dont les actionnaires ou les associés; à cet égard, il est déterminant de savoir si cette prise ou ce changement

de contrôle a donné lieu à un usage impropre de la société ayant principalement pour but d'éviter l'impôt en permettant à celle-ci de déduire fiscalement ses pertes ; il n'est cependant pas requis que le seul but consiste à éviter l'impôt».

C. La Cour de cassation a précisé dans un arrêt du 19 septembre 2013 que «l'interdiction de déduire vaut pour l'ensemble des pertes professionnelles antérieures de la société et pour toute autre période imposable ultérieure et ne se limite pas à l'exercice d'imposition qui a trait à la période imposable dans laquelle la prise ou le changement de contrôle a eu lieu» (*Pas.*, 2013, n° 464, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 21 février 2012, recensé dans *Fiscologue*, n° 1297 du 25 mai 2012, p. 6).

De fait, selon les termes de l'article 207, alinéa 3, du CIR, les pertes antérieures «ne sont pas déductibles des bénéficiaires de [la période de la prise ou du changement de contrôle], ni d'aucune autre période imposable ultérieure».

65. — Anciennes limitations à la déduction des pertes antérieures. — Contrôle de constitutionnalité. — A. Une loi du 4 avril 1995 avait instauré une règle, dite des «sociétés dormantes», en vertu de laquelle les pertes antérieures étaient éteintes lorsque la moyenne du chiffre d'affaires et des produits financiers comptabilisés au cours des trois exercices sociaux précédents n'avait pas atteint 5 p.c. de la moyenne du montant total de l'actif figurant dans les comptes annuels de ces exercices.

Cette règle n'a pas survécu au contrôle de la Cour d'arbitrage, qui a accueilli les recours en annulation déduits de la violation du principe constitutionnel d'égalité (C.A., arrêt n° 70/96 du 11 décembre 1996). En effet, la règle «abouti[ssait] à traiter de manière identique des sociétés qui, au regard de la mesure considérée, se trouv[ai]ent dans des situations différentes», parce qu'elle atteignait, outre les «sociétés dormantes» que le législateur a voulu viser, «des sociétés qui sont en développement ou qui, pour des raisons propres à leur secteur d'activités, ont un actif important sans pouvoir réaliser le chiffre d'affaires prévu par cette [règle]» (considérants B.7.3 et B.7.4).

B. Une loi du 20 juillet 1991 a, quant à elle, limité l'imputation des pertes antérieures à 50 p.c. du bénéfice de chaque exercice, avec un minimum de 20.000.000 F.

Interrogée à titre préjudiciel, la Cour d'arbitrage juge que cette limitation ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution : la hauteur du bénéfice imposable est un critère objectif de différenciation ; la mesure est pertinente par rapport à l'objectif budgétaire poursuivi ; et la mesure n'est pas disproportionnée, car elle maintient la déduction intégrale lorsque le bénéfice imposable est inférieur ou égal à 20.000.000 F et, dans les autres cas, se limite à différer la déduction (C.A., arrêt n° 52/2003, 30 avril 2003, dispositif et considérants B.5 et B.6). La circonstance que la société soit en liquidation et que, dès lors, à défaut de poursuivre son activité, elle risque de ne jamais pouvoir imputer les pertes dont la déduction est étalée, ne change rien à cette conclusion (*ibid.*, considérants B.7.1 et B.7.3).

Une loi du 4 avril 1995 a abrogé cette limitation, partiellement d'abord, et complètement à partir de l'exercice d'imposition 1998.

SECTION 10. — L'EXCLUSION DE LA COMPENSATION DE
CERTAINES DÉDUCTIONS AVEC LES AVANTAGES ANORMAUX OU
BÉNÉVOLES RETIRÉS D'UNE SOCIÉTÉ OU ENTREPRISE LIÉE

66. — Portée de la notion d'«avantage anormal» dans les articles 207, alinéa 2, et 79. — A. La Cour de cassation a confirmé en termes nets, pendant la période sous revue, sa conception large des termes «avantages anormaux ou bénévoles» dans les articles 207, alinéa 2, et 79 du CIR, qui interdisent à une société de compenser la partie du résultat de son exercice qui provient directement ou indirectement de tels avantages, reçus d'une entreprise liée, avec les déductions fiscales visées aux articles 199 à 206 du CIR, telles les pertes antérieures, la déduction des revenus définitivement taxés et la déduction pour capital à risque.

Après un arrêt du 23 février 1995 *Au Vieux Saint-Martin II* (*Pas.*, 1995, I, n° 207, rejetant le pourvoi contre Liège, 17 février 1993, *F.J.F.*, n° 93/141 ; *T.R.V.*, 1994, p. 57) qui clôt, au détriment de la société, le litige ayant donné lieu à l'arrêt de principe de la Cour de cassation du 22 mars 1990 sur le libre choix de la voie la moins imposée (*Au Vieux Saint-Martin I*, voy. la chronique publiée dans *cette Revue*, 1992, n° 25, pp. 296 à 299), la Cour a réitéré sa position dans un arrêt du 29 avril 2005, en cause *ABM International* (*Pas.*, n° 253, rejetant le pourvoi contre Bruxelles, 2 avril 2003, www.fiscalnet.be, RG n° 1997/FR/334).

Les deux affaires concernaient l'absorption d'une société prospère par une société en perte n'ayant plus d'activité. Ainsi, dans la seconde affaire, deux sociétés de boucherie florissantes avaient par la voie d'une scission apporté leurs bâtiments d'exploitation à une société en perte, *ABM International*, pour que celle-ci puisse les donner en location aux sociétés d'exploitation, ces dernières déduisant désormais une charge de loyer et *ABM International* compensant le produit des loyers avec ses pertes antérieures.

Dans les deux affaires, la Cour de cassation décide que la cour d'appel a pu légalement refuser à la société en perte le droit d'imputer les pertes antérieures sur les revenus tirés des biens qui lui avaient été transférés : « [L'article 207, alinéa 2] a été introduit en vue de combattre l'évasion fiscale, le législateur entendant ainsi mettre un terme à cette évasion réalisée grâce au transfert des résultats bénéficiaires d'une entreprise au profit d'une entreprise apte, en raison de ses pertes professionnelles antérieures, à se prévaloir de la déduction de celles-ci ». La Cour synthétise ainsi les explications des travaux préparatoires de la loi du 13 juillet 1959, dont le dispositif est issu (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1956-1957, n° 640/1, p. 5, et rapport Chambre, *Doc. parl.*, Chambre, 1958-1959, n° 1994/3, p. 9). La Cour poursuit : « Le juge qui est appelé à contrôler si les avantages fiscaux réalisés par le contribuable doivent être qualifiés "d'anormaux ou de bénévoles" au sens de l'article 79 [peut] examiner si ces avantages ont été obtenus dans des circonstances anormales dans le cadre d'opérations qui ne peuvent être expliquées par des objectifs économiques mais uniquement par des fins fiscales ». L'arrêt *ABM International*, rencontrant l'argumentation contraire du pourvoi, précise expressément que « le juge n'est pas tenu de limiter son examen au caractère équivalent de la contrepartie dans l'opération juridique, sans pouvoir prendre en considération la justification économique des opérations dans le cadre desquelles l'avantage est obtenu ».

Il paraît ressortir de cette motivation qu'en présence d'une contrepartie équivalente, le juge peut appliquer l'article 207, alinéa 2, si trois conditions cumulatives sont réunies : les actes posés par les parties sont « inexplicables par des objectifs économiques », la société qui veut utiliser ses pertes doit s'être vue « transférer des résultats » par une entreprise liée, et ce transfert de résultats a pour objectif une « évasion fiscale », c'est-à-dire un évitement de l'impôt.

67. — Extension de l'exclusion à la perte de la période imposable. — Depuis qu'il a été remanié par une loi du 24 décembre 2002 (32), l'article 207, alinéa 2, du CIR exclut également la compensation de la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles avec « la perte de la période imposable ».

Toutefois, dans une affaire où une société en perte bénéficiait d'un prêt sans intérêt consenti par une société liée, la cour d'appel d'Anvers juge que cette intervention législative est inopérante (Anvers, 6 novembre 2012, *F.J.F.*, n° 2013/129; *T.F.R.*, 2013, p. 440, précédé d'une étude de W. VETTERS et J. BONNE). À suivre la cour, aucune cotisation d'impôt ne pourrait être établie sur l'intérêt ainsi économisé, parce que selon la place qu'il occupe dans le Code, l'article 207, alinéa 2, ne serait pas une disposition relative à la « base de l'impôt » mais à la « détermination du montant net du revenu » (intitulés respectifs des sections 2 et 4 du chapitre II du titre du Code relatif à l'impôt des sociétés — la cour se réfère à la thèse défendue par Ph. LION et L. MEEUS, « Art. 207, al. 2 : quand le législateur perd le Nord... », *Fiscologie*, n° 952 du 8 octobre 2004, pp. 2 et s.).

Sur pourvoi de l'État belge, la Cour de cassation casse cette décision : « il ressort de la genèse de la loi », décide la Cour, « que la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles [...] ne peut être compensée avec la perte de la période imposable de sorte que le résultat imposable est à tout le moins égal à l'avantage anormal ou bénévole retiré, que le résultat soit positif ou négatif » (Cass., 10 mars 2016, *Pas.*, 2016, n° 173, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*).

Le ministère public retrace cette genèse dans ses conclusions (voy. en particulier nos 4 à 6). Ainsi, l'exposé des motifs confirme que le législateur voulait éliminer « l'asymétrie entre les pertes antérieures et les pertes de la période imposable [...] en empêchant la compensation entre les avantages anormaux ou bénévoles reçus et les pertes de la période imposable » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 1918/1, p. 52). En outre, tenant partiellement compte des remarques du Conseil d'État, le législateur a substitué les mots « partie du *résultat* qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles » à ceux « partie des *bénéfices* qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles » employés par l'avant-projet de loi (*ibid.* ; nous soulignons).

(32) Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

CHAPITRE 3. — Le calcul de l'impôt des sociétés

68. — Taux réduit de l'impôt des sociétés. — A. L'article 215, alinéa 2, du CIR prévoit des taux d'imposition à l'impôt des sociétés réduits quand le bénéfice imposable est inférieur à 322.500 euros (système qu'une loi du 25 décembre 2017 vient de remplacer par un taux d'impôt des sociétés de 20 % sur les premiers cent mille euros de bénéfice imposable).

L'une des conditions pour bénéficier de ces taux réduits est que la société ait attribué à charge du résultat de l'exercice une rémunération minimale de 36.000 euros (montant porté à 45.000 euros par la loi du 25 décembre 2017). Toutefois, lorsque le bénéfice imposable n'atteint pas cette rémunération minimale, il suffit alors, pour remplir la condition, d'avoir attribué une rémunération égale ou supérieure au bénéfice imposable.

La Cour constitutionnelle, alors Cour d'arbitrage, a annulé la version initiale de cette dernière règle, qui exigeait en outre que l'addition du bénéfice imposable de la société et de la rémunération la plus élevée atteigne le montant de la rémunération minimale (C.A., arrêt n° 44/94 du 1^{er} juin 1994). En effet, relève la Cour, cette exigence « est sans rapport avec le but poursuivi par le législateur », à savoir inciter les sociétés à attribuer à leurs dirigeants « des rémunérations d'un montant suffisant pour entraîner le paiement d'impôts et de cotisations de sécurité sociale que [l'exercice] en société d'une activité professionnelle indépendante aboutit à faire disparaître » (considérants B.3.5 et B.3.9).

La Cour a jugé également qu'à peine de contrariété aux articles 10 et 11 de la Constitution, la rémunération qui est à prendre en considération comprend celle attribuée à un dirigeant en qualité de travailleur salarié (C.A., arrêt n° 37/2005 du 16 février 2005) ou même en qualité de titulaire d'une profession libérale (C.A., arrêt n° 176/2006 du 22 novembre 2006, commenté par J. VAN DYCK dans *Fiscologue*, n° 1049 du 1^{er} décembre 2006, p. 1, qui critique l'arrêt dans une certaine mesure, et par E. BUYSSE dans *T.F.R.*, 2007, p. 367).

B. Une loi du 22 juillet 1993 a exclu du bénéfice du tarif progressif les « sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices [lorsque ces activités sont exercées par une personne physique] ». Le législateur entendait atteindre en particu-

lier les sociétés dites « de management » et les sociétés de profession libérale, parce qu'il considérait que ces sociétés étaient constituées en vue de réaliser une économie fiscale (exposé des motifs de la loi précitée, *Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762/1, p. 6).

Saisie d'un recours en annulation pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour constitutionnelle, alors Cour d'arbitrage, censure la distinction ainsi établie entre les sociétés selon la nature de leur activité : si « le législateur peut décourager la constitution de sociétés lorsqu'elle s'inspire de motifs principalement fiscaux », « il n'apparaît pas, en l'espèce, qu'un tel fait se produise spécialement dans la catégorie des sociétés visées par la disposition litigieuse, qui se voient exclues de l'avantage du taux réduit, alors que les sociétés tirant principalement leurs revenus d'activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent tout autant avoir été créées pour des motifs principalement fiscaux », de sorte que le critère de distinction « ne constitue pas un critère pertinent dans le cadre d'une mesure visant à décourager la constitution de sociétés inspirée davantage par des considérations fiscales que par des considérations économiques ou sociales » (C.A., arrêt n° 89/94 du 14 décembre 1994, dispositif et considérant B.5.2).

CHAPITRE 4. — La cotisation distincte sur « dépenses non justifiées » et sur « bénéfices dissimulés »

69. — Pas de discrimination au détriment des sociétés. —

Dans le cas où une personne physique omet de renseigner sur les fiches et relevés *ad hoc* les sommes qu'elle paie qui constituent des revenus professionnels pour les bénéficiaires, elle se voit interdire de déduire ces sommes comme frais professionnels (CIR, art. 57). Dans le cas où une société fait la même chose, elle s'expose à la cotisation distincte à l'impôt des sociétés, dont le taux fut longtemps de 309 % (CIR, art. 219).

La Cour constitutionnelle ne voit là nulle discrimination au motif que « l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents » et que « la différence de traitement critiquée peut [...] se justifier par le souci légitime du législateur d'agir avec vigueur dans les secteurs où les risques d'abus sont les plus importants et où la perte pour le Trésor est la plus sérieuse » (C. const., arrêt n° 3/2007 du 11 janvier 2007, considérants B.4.1 et B.4.2; voy. déjà C. const., arrêt n° 45/2001 du

18 avril 2001, considérant B.3.2; comp. C. const., arrêt n° 90/2016 du 9 juin 2016, qui rejette l'existence d'une discrimination, cette fois au détriment des personnes physiques, tirée de ce que celles-ci, à la différence des sociétés, sont sanctionnées même si elles établissent que le bénéficiaire a régulièrement déclaré les sommes (sur ce cas de non-application de la cotisation distincte, voy. *infra*, n° 72, A)).

70. — Bénéficiaire non imposable en Belgique. —

Remarquable exemple d'interprétation téléologique, un arrêt du 12 septembre 2003 de la Cour de cassation a décidé qu'«il découle de l'économie [du régime] que les dépenses [...] ne doivent être justifiées [par des fiches] que si elles constituent dans le chef de leurs bénéficiaires des revenus professionnels soumis à l'impôt belge» (*Pas.*, 2003, n° 431; *T.F.R.*, 2004, p. 121, note J. VAN GOMPEL, cassant Liège, 19 décembre 2001, www.fisconetplus.be, référence n° L 01/18). Cet arrêt n'a toutefois pas fait la paix judiciaire (se ralliant à la solution: Bruxelles, 22 avril 2010, www.monkey.be, RG n° 2007/122; Mons, 9 septembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010, p. 111; s'en écartant: Anvers, 23 octobre 2012, *T.F.R.*, note P. SMEYERS; Anvers, 26 mars 2013, *R.A.B.G.*, 2013, p. 683, note A. BELLENS). Le législateur est intervenu pour renverser cette interprétation par une loi du 20 juillet 2006 mais uniquement pour ce qui concerne les dépenses visées à l'article 57, 1°, du CIR, à savoir les revenus professionnels d'indépendant (voy. cependant la nouvelle modification issue de la loi du 19 décembre 2014).

71. — Avantage accordé sous la forme d'un manque à gagner. — Un arrêt de la Cour de cassation du 3 avril 2014 décide, par une interprétation fort hardie, que l'obligation de faire les fiches et relevés s'applique même dans le cas où la société accorde un avantage sous la forme non d'une dépense mais d'un manque à gagner (*Pas.*, n° 266, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 11 septembre 2012, *F.J.F.*, n° 2013/81).

Des juridictions de fond s'étaient prononcées en sens contraire (voy. not. Trib. Anvers, 21 octobre 2005, *T.F.R.*, 2006, p. 108, note J. VAN GOMPEL, et Trib. Bruxelles, 17 mars 2006, *F.J.F.*, n° 2007/14) et le législateur avait anticipé sur l'interprétation de la Cour de cassation par une loi du 27 décembre 2006.

72. — Nature de la cotisation. — Incidence. — A. Une a.s.b.l. religieuse, assujettie à l'impôt des personnes morales, avait,

par simple négligence, remis tardivement les fiches et relevés requis, sans que ce retard ait empêché l'administration d'imposer les bénéficiaires. L'administration avait néanmoins enrôlé l'a.s.b.l. à la cotisation distincte — à l'époque de 200 % (CIR, art. 225, 4°). La cour d'appel de Liège, après avoir constaté que la loi sanctionne ainsi le contribuable négligent mais de bonne foi aussi lourdement que le contribuable de mauvaise foi (car la cotisation spéciale ne distingue pas) et plus lourdement que le contribuable qui s'abstient frauduleusement de déclarer ses revenus (accroissement d'impôt de 50 % maximum pour une première infraction : CIR, art. 444 et AR/CIR, art. 225 et s.), a posé à la Cour constitutionnelle la question si cette situation viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Dans son arrêt n° 44/2000 du 6 juin 2000, la Cour constitutionnelle décide en peu de mots que, quoique pertinente par rapport à ses objectifs, la cotisation distincte « a des effets disproportionnés » et, partant, est discriminatoire « dans la mesure où [elle] s'appliqu[e] à des contribuables soumis à l'impôt des personnes morales dont la négligence n'a pas effectivement empêché l'Administration fiscale de taxer les bénéficiaires des revenus professionnels correspondant aux dépenses visées » (considérant B.6.3 et dispositif de l'arrêt).

Comme ce premier arrêt le laissait déjà présager (considérant B.6.2), la Cour constitutionnelle refusera de transposer cet enseignement à l'impôt des sociétés (C. const., arrêts n° 28/2003 du 19 février 2003 et n° 72/2004 du 5 mai 2004 ; voy. aussi C. const., arrêt n° 182/2006 du 29 novembre 2006, à propos de la sanction de la non-déductibilité à l'impôt des personnes physiques en cas de défaut des fiches et relevés), en considérant que les effets de la cotisation distincte sont ici atténués par la faculté de déduire la cotisation comme frais professionnels pour le calcul de la base imposable à la cotisation ordinaire. Ce raisonnement repose sur une conception inexacte de l'impôt sur le revenu et du rôle qu'y joue la déduction des frais professionnels. Loin de placer les contribuables à l'impôt des sociétés dans une situation plus favorable que les contribuables à l'impôt des personnes morales, cette déduction se borne à les placer dans une position équivalente. Si les seconds ne peuvent déduire, c'est parce que leurs ressources ne sont généralement pas soumises à l'impôt (l'impôt des personnes morales frappant seulement les revenus immobiliers et mobiliers et quelques revenus divers : CIR, art. 221), si les premiers peuvent

déduire c'est pour que l'impôt frappe leur revenu et non leur chiffre d'affaires. La déduction ou la non-déduction de la cotisation distincte se borne à suivre, pour chacun des deux impôts, le sort des frais de personnel (voy. les observations de J. VAN DYCK dans *Fiscologue*, n° 750 du 21 avril 2000, pp. 1 et s., spéc. l'exemple chiffré).

L'arrêt n° 44/2000 a néanmoins conduit le législateur à introduire une exception à l'application de la cotisation distincte à l'impôt des sociétés dans le cas où le contribuable démontre que le bénéficiaire des sommes les a régulièrement déclarées en Belgique ou à l'étranger (CIR, art. 219, al. 6, issu d'une loi du 27 novembre 2002).

Une seconde exception, plus récente, dispense de la cotisation distincte la société qui a négligé de remettre les fiches et relevés dans le cas où «le bénéficiaire [des sommes] a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné» (CIR, art. 219, al. 7, issu d'une loi du 17 juin 2013) — cela laisse en effet au moins six mois à l'administration pour imposer le bénéficiaire. Selon la Cour constitutionnelle, il faut interpréter cette exception comme limitée «aux cas dans lesquels l'identification univoque du bénéficiaire dans le délai de deux ans et six mois permet à l'administration de procéder à l'imposition dans le chef de celui-ci», sans quoi elle violerait les articles 10, 11 et 172 de la Constitution (C. const., arrêt n° 92/2017 du 13 juillet 2017, dispositif et considérant B.7).

B. Dans son arrêt n° 44/2000, la Cour constitutionnelle a rappelé que la cotisation distincte a pour double objectif de «lutter contre les fraudes en décourageant la pratique des “commissions secrètes”» et de «compenser [...] la perte pour le Trésor représentée par l'impôt éludé par ces commissions». Comme la Cour le souligne, il s'agit d'une «sanction fiscale» (considérant B.5).

Les composantes indemnitaire et répressive varient selon la situation du bénéficiaire au regard de l'impôt belge et des cotisations de sécurité sociale belge (voy., pour un calcul avec une cotisation distincte à 300 %, l'exposé des motifs de la loi du 30 mars 1994, *Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, pp. 45 et 46).

Tant la Cour constitutionnelle que la Cour de cassation s'accordent pour considérer que, dans la mesure où la cotisation a un caractère de sanction, elle constitue une sanction de nature pénale au sens de l'article 6.1 de la CEDH.

Consacrant ce principe, la Cour constitutionnelle en déduit que pour être conforme à la Constitution, l'article 219 du CIR doit s'interpréter en ce sens qu'il autorise le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision d'infliger la cotisation distincte, c'est-à-dire un contrôle qui permet au juge « de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'Administration fiscale, parmi lesquels le principe de proportionnalité » (C. const., arrêt n° 88/2014 du 6 juin 2014, considérants B.3.4 et B.8.1, et dispositif; publié dans *R.A.B.G.*, 2014, p. 1354, note A. BELLENS et J. VANDEN BRANDEN, et dans *T.F.R.*, 2015, p. 115, note B. COOPMAN et M. VAN GAAL; voy. dans le même sens Cass., 10 mars 2016, *Pas.*, 2016, n° 172; comp. antérieurement Cass., 12 février 2016, *Pas.*, 2016, n° 107, avec les conclusions conformes du ministère public; cf. D. GARABEDIAN, « Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et de la cotisation spéciale sur "commissions secrètes" », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, 2006, pp. 492 et s.). Un récent arrêt de la Cour de cassation, du 16 novembre 2017 (www.juridat.be, RG n° F.16.0075.N, avec les conclusions du ministère public), précise que « le juge peut notamment tenir compte du fait que les commissions secrètes ont pu être taxées dans le chef du bénéficiaire, de sorte que l'État n'a subi aucune perte de recettes fiscales ».

La Cour de cassation considère qu'appelé à apprécier si la cotisation distincte « constitue au sens de l'article 6.1 de la CEDH, une sanction pénale soumise au contrôle de proportionnalité », « le juge ne peut scinder l'imposition en une partie qualifiée d'indemnité et une autre partie qualifiée de sanction. Lorsque le juge admet que l'imposition particulière considérée dans son ensemble constitue une sanction au sens de l'article 6.1 de la CEDH, il doit examiner *in concreto* s'il existe des circonstances justifiant que l'imposition soit réduite en dessous du tarif fixé par la loi » (Cass., 10 mars 2016 et 16 novembre 2017, précitées — les cours d'appel étaient jusque là divisées sur cette question).

C. La loi-programme du 19 décembre 2014 a réduit le taux de la cotisation distincte dans l'objectif de lui ôter tout caractère répressif et de lui laisser seulement « un caractère "compensatoire" de la perte d'impôts sur les revenus belges » (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 6721, p. 10). Le taux est désormais de 100 %, ramené à 50 % lorsque le bénéficiaire des

sommes non justifiées est une personne morale (CIR, art. 219, al. 2)(33)(34).

Force est toutefois de constater que cet objectif n'est pas entièrement atteint (voy. D. GARABEDIAN et R. THONET, « La nouvelle cotisation sur commissions secrètes — Quelques réflexions », in *Liber Amicorum Daniel Mareels*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 101 et s., spéc. pp. 105 à 108), et l'est d'autant moins dès lors que la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés supprime à partir de l'exercice d'imposition 2021 la déductibilité de la cotisation distincte (CIR, art. 198, § 1^{er}, 1^o, tel que modifié).

La jurisprudence sur les pouvoirs du juge nous paraît donc conserver tout son intérêt.

CHAPITRE 5. — Les règles dérogatoires en faveur des sociétés PME

73. — Définition de la société PME. — Évolution ayant abouti au critère actuel de la petite société au sens de l'article 15, §§ 1 à 6, du Code des sociétés. — A. Une loi du 24 décembre 2002 durcit le régime fiscal des amortissements mais seulement « dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas [du tarif réduit progressif applicable sous certaines conditions quand le bénéfice imposable est inférieur à 322.500 euros] pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée ».

Saisie d'un recours en annulation pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour constitutionnelle, alors Cour d'arbitrage, annule cette précision (C.A., arrêt n° 59/2004 du 31 mars

(33) Ces taux sont actuellement légèrement supérieurs — 102 % et 51 %, respectivement, pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 — en raison de l'application de la contribution complémentaire de crise prévue à l'article 463bis du CIR. Cette contribution sera supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2021 (loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, art. 83 et 86, B2).

(34) Le taux de 50 % est également applicable dans le cas où la base imposable consiste en des bénéfices dissimulés ayant été réintégrés dans la comptabilité avant que « le contribuable n'ait [...] été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours » (CIR, art. 219, al. 2 et 4). Cette faculté de réintégration sera toutefois supprimée à partir de l'exercice d'imposition 2021 (loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, art. 58 et 86, B2), la volonté du législateur étant de forcer la société repentante à recourir au régime plus onéreux organisé par la loi du 21 juillet 2016 en matière de régularisation sociale et fiscale (développements de la proposition de loi déposée à la Chambre des représentants le 20 décembre 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 2864/1, pp. 101 et 102).

2004). Selon la Cour, le critère retenu n'est pas pertinent par rapport au but poursuivi, à savoir exclusion du champ d'application de la règle nouvelle «les sociétés qui ont le caractère de PME» (exposé des motifs de la loi précitée du 24 décembre 2002, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 1918/1, p. 41). La Cour relève à cet égard les éléments suivants: «[L]e montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé n'est pas pertinent pour apprécier s'il s'agit d'une société ayant le caractère de PME puisqu'il y a d'importantes sociétés auxquelles il arrive de réaliser, au cours d'un exercice déterminé, un bénéfice imposable ne dépassant pas le seuil [de 322.500 euros]. Par ailleurs, il y a des PME à qui il arrive de réaliser un bénéfice imposable supérieur à ce seuil, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de PME. Enfin, certaines PME, bien qu'ayant réalisé un bénéfice imposable inférieur à ce seuil, ne peuvent bénéficier du taux réduit car elles ne remplissent pas les autres conditions [auxquelles le bénéfice du tarif réduit progressif est subordonné]» (considérant B.5).

La Cour constitutionnelle a confirmé cet enseignement dans des arrêts ultérieurs rendus sur question préjudicielle, à propos d'autres mesures fiscales en faveur des sociétés PME que le Code réservait aux sociétés imposées selon le tarif réduit progressif (C.A., arrêt n° 162/2006 du 8 novembre 2006 (ancien crédit d'impôt prévu à l'art. 289*bis*, § 2); C. const., arrêt n° 163/2007 du 19 décembre 2007 (ancienne réserve d'investissement prévue à l'art. 194*quater*); C. const., arrêt n° 154/2011 du 13 octobre 2011 (exonération de la majoration due en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés sur l'impôt qui se rapporte aux trois premiers exercices comptables à partir de la constitution)).

B. En réaction à cette jurisprudence, le législateur a remplacé le critère de l'application du tarif réduit progressif par celui, beaucoup plus pertinent, de «petite société» définie par référence au droit des sociétés (voy., par exemple, la loi du 31 juillet 2004 modifiant les articles 196, § 2, et 216, 2^o, b), du CIR).

Toutefois, le législateur s'est tout d'abord borné à renvoyer aux critères en matière de personnel, chiffre d'affaires et total de bilan fixés à l'article 15, § 1^{er}, du Code des sociétés.

La Cour de cassation a décidé que ce renvoi limité au premier paragraphe de l'article 15 du Code des sociétés avait pour conséquence que si la société était liée à une ou à plusieurs autres, elle devait néanmoins être considérée isolément sur le plan fiscal, l'ap-

préciation sur une base consolidée étant prévue à un autre paragraphe de l'article 15 (Cass., 25 octobre 2013, *Pas.*, 2013, n° 552, avec les conclusions conformes du ministère public, *T.F.R.*, 2014, p. 432, note P. SMEYERS, rejetant le pourvoi contre Liège, 9 mars 2012, recensé dans *Fiscologue*, n° 1295 du 11 mai 2012, p. 3; Cass., 9 juin 2014, *Pas.*, 2014, n° 444; *T.R.V.*, 2014, p. 787, précédé d'une étude de Ch. DE BACKERE, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Anvers, 24 avril 2012, *F.J.F.*, n° 2013/128; Cass., 31 octobre 2014, *Pas.*, 2014, n° 654, conclusions conformes du ministère public dans *A.C.*, rejetant le pourvoi contre Gand, 19 mars 2013, tfrnet.larcier.be, n° 2013/N54).

Avant que la Cour de cassation ne se prononce, le législateur était déjà intervenu, une loi du 22 décembre 2009 ayant redéfini la « petite société » sur le plan fiscal en élargissant le renvoi à l'ensemble des dispositions de l'article 15 du Code des sociétés.

(à suivre)