

### [La Une]

## L'établissement des comptes annuels et l'importance des règles d'évaluation fixées par le conseil d'administration

En cette période d'établissement des comptes annuels définitifs, il serait bon de rappeler à nos entreprises clientes de se pencher sur la formalisation – dans un procès-verbal du conseil d'administration dûment daté et signé – des règles d'évaluation des actifs, passifs (bilan), du compte de résultat et des comptes de droits et engagements.

En effet, il est constaté à la lecture de la plupart des comptes annuels téléchargés à partir de la Centrale des bilans une insuffisance générale des règles qui accompagnent l'enregistrement au bilan et au compte de résultat et de l'annexe.

Rappelons qu'il s'agit non seulement d'une obligation en droit comptable, mais aussi d'une nécessité pour la comptabilisation de la pièce justificative.

Il faut aussi rappeler que les règles d'évaluation doivent être arrêtées par le conseil d'administration et appliquées de manière continue d'un exercice à l'autre.

Cela ne veut pas dire que l'on ne peut pas modifier lesdites règles lorsqu'elles ne correspondent plus à la réalité économique mais, dans ce cas précis, il faudra expliquer la motivation de ce changement, soit dans le rapport de gestion soit dans l'annexe selon que l'on est une grande ou une petite (ou micro) entreprise. L'écart doit également être explicité.

Trop souvent, les règles attachées aux comptes annuels reflètent uniquement les mentions stéréotypées reprises dans les schémas BNB par l'indication applicable/non applicable ; cette manière de procéder ne permet pas au lecteur des comptes annuels de se faire une idée précise et correcte de la manière dont l'entreprise a comptabilisé les éléments d'actif, de passif et d'engagement.+

À titre d'exemple, les règles d'évaluation pourraient être reprises comme suit dans le cadre de la continuité de l'entreprise :

- les *frais d'établissement* sont repris à la valeur d'acquisition. Ils comprennent ... (citer la composition de ces frais « activés ») ; ils sont amortis (par exemple) sur trois ans (cinq ans maximum) ;
- les *immobilisations incorporelles* comportent les éléments suivants (les citer) ; pour les immobilisations limitées dans le temps, elles font l'objet d'amortissements sur une période de ... (maximum cinq ans) ;

- les *autres immobilisations incorporelles* telles que les marques non limitées dans le temps font l'objet s'il échet d'une réduction de valeur lorsqu'une dépréciation durable est constatée (p. ex. trois ans) ;
- les *immobilisations corporelles* sont reprises à leur valeur d'acquisition (prix d'achat + frais accessoires) ou à leur valeur d'apport ou d'échange : les terrains sont non amortissables ; les constructions, suivant le cas, sont amortissables sur vingt ou trente-trois ans ; le matériel d'exploitation, s'il est électronique, est généralement amortissable sur trois à cinq ans et, s'il est mécanique, suivant l'utilisation présumée (p. ex. dix ans) ; le matériel roulant est amortissable sur trois à cinq ans suivant l'utilisation ; et les autres immobilisés amortissables suivant leur nature ;
- les *immobilisations financières* : elles sont reprises à leur valeur d'acquisition – valeur d'échange ou d'apport. Si l'entreprise est en perte récurrente et si cette perte a un caractère durable, il y a lieu d'effectuer une réduction de valeur afin de ramener leur valeur à la valeur économique ou, s'il échet, à la valeur des capitaux propres ;
- les *immobilisations financières* seront à classer suivant le cas en *immobilisations avec des entreprises liées* (plus de 50 % du pouvoir décisionnel de la société ou de la représentation dans son capital) – en *immobilisations financières : entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation* ou encore en *autres immobilisations* (entre 10 et 20 %) ;
- les *stocks et commandes en cours d'exécution* :

## Sommaire - n° 48

### Fiscal

CPDI Belgique – Luxembourg : le seuil de tolérance de 24 jours est officiellement porté à 34 jours en cas de présence physique en dehors de l'État d'activité habituel p.3

La cotisation qui peut être établie dans le délai de fraude ne peut porter que sur les revenus éludés dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, et non sur la totalité de l'impôt dû en raison des revenus imposables p.4

Encore des changements à venir en matière de TVA p.4

La vente d'actions suivie d'une fusion simplifiée est-elle constitutive d'un abus fiscal ? p.5

Expertise médicale au profit d'une compagnie d'assurances : taxé ou pas ? p.5

### Professionnels du chiffre

Influence de l'inflation sur le pécule de vacances à payer p.6

Les avis publiés par la Commission des normes comptables (« CNC ») publiés au cours du 4<sup>e</sup> trimestre 2022 p.6

### Dossier

Quels outils juridiques et fiscaux pour financer l'acquisition des titres d'une société ? p.7

### Sociétés

Nouvelles conditions concernant l'accès au registre UBO par le grand public p.14

### Social

L'âge de la pension des indépendants p.14

Mesure temporaire de droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants p.14

Le RCD et... les statistiques de l'année 2022 p.15

### Pénal

Responsabilité pénale et présomption d'innocence des personnes morales p.16



<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Matières premières – matières consommables – fournitures</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Encours de production et produits finis</b></li> </ul>
Prix d'acquisition (Prix d'achat + frais accessoires)	Coût de revient, c'est-à-dire prix d'acquisition des matières premières – matières consommables et fournitures consommées + main-d'œuvre directe + quote-part des charges indirectes de la production en excluant les frais commerciaux, les frais administratifs, les impôts
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Marchandises (<i>idem</i>)</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Commandes en cours d'exécution</b></li> </ul>
	Coût de revient + bénéfice pris en compte au stade où se trouve arrivée la commande
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Immeubles destinés à la revente (<i>idem</i>)</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Immeubles destinés à la revente</b></li> </ul>
Prix d'acquisition	Coût de revient
Si valeur inférieure : réduction de valeur à acter (par 609)	Si valeur inférieure : réduction de valeur à acter
Si prix du marché inférieur : valorisation au prix du marché	Si prix du marché inférieur : valorisation au prix du marché (par 71)
Mouvements de sortie de stock(s) de magasin : FIFO – PMP – LIFO	Mouvements de sortie de magasin : FIFO – PMP – LIFO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Créances et dettes</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Provisions pour risques et charges</b></li> </ul>
Évaluation à la valeur nominale	Impôts différés (suivant principes fiscaux – art. 47 CIR 92 et relevé 276 K)
Si risque de créances douteuses = réductions de valeur à opérer	Litiges : par principe de prudence
	Gros entretiens et grosses réparations ( <i>idem</i> )
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Trésorerie et disponible</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Dettes financières</b></li> </ul>
À la valeur des contrats avec organismes financiers	Séparation de plus d'un an et d'un an au plus (suivant tableau d'amortissements financiers)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Comptes de régularisation</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Dettes de location financement (<i>idem</i>)</b></li> </ul>
Tant actif que passif afin de rapprocher les charges et les produits à l'exercice concerné	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Factures à recevoir et factures à établir</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Provision pour pécule de vacances</b></li> </ul>
Suivant la réalité économique afin de rattacher les charges et les produits à l'exercice concerné	Suivant le taux généralement admis par l'administration fiscale

Chacun des éléments mentionnés dans le tableau doit être adapté à l'entreprise et faire l'objet d'une approbation en bonne et due forme par l'organe d'administration.

● GÉRARD DELVAUX  
Président de l'OECBB  
Réviseur d'entreprises honoraire  
Ancien membre du conseil de l'IRE et  
Président honoraire de l'IEC



## L'acquisition d'une société

### De la préparation au financement de l'opération

Préface de Jean-Pierre Di Bartolomeo et de Laurent Renerken

L'acquisition d'une société est une opération complexe nécessitant une excellente collaboration entre professionnels. Les incidences économiques, juridiques et fiscales sont intimement liées entre elles et imposent une démarche structurée et interprofessionnelle.

Dans cet ouvrage, plusieurs spécialistes vous proposent de faire le point sur les questions les plus fondamentales et les plus actuelles qui se posent dans le cadre d'un processus complet d'acquisition.

En ce sens, sont notamment abordés : les techniques d'évaluation d'une entreprise, la préparation et la réalisation d'un business plan, le financement de l'acquisition, la rédaction des conventions, le traitement fiscal des opérations.

Parmi les nouveautés de cette année, épinglons les suivantes :

- L'intelligence économique comme aide à la préparation du plan d'affaires
- L'impact de la hausse du taux d'intérêt sur la valorisation des entreprises
- Les nouvelles technologies et la due diligence
- Les effets des crises systémiques (COVID-19, modifications économiques et géopolitiques, etc.) sur les clauses contractuelles
- La responsabilité des auditeurs et conseils dans les appels à garantie en cas de faute dans l'audit et la rédaction des conventions
- L'implication du nouveau CSA sur l'acquisition d'une société
- La conclusion d'un crédit en vue de financer la distribution de dividendes
- La taxation des plus-values mobilières dans le cadre du projet de réforme fiscale mené par le ministre des Finances
- Les plus-values sur actions visées par la nouvelle convention fiscale belge-française

Cette troisième édition de l'ouvrage intéressera de nombreux praticiens (experts-comptables et conseillers fiscaux, réviseurs d'entreprises, avocats, juristes, professionnels des bureaux de cession et d'acquisition, spécialistes de la fusion et acquisition) et leur sera utile pour satisfaire l'intérêt du client.

[www.anthemis.be](http://www.anthemis.be) - [commande@anthemis.be](mailto:commande@anthemis.be)



2022 - 437 p. - 96 €

## CPDI Belgique – Luxembourg : le seuil de tolérance de 24 jours est officiellement porté à 34 jours en cas de présence physique en dehors de l'État d'activité habituel

Actuellement, il existe un accord amiable à la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Belgique préventive de la double imposition et concernant le traitement fiscal des professions dépendantes. Un seuil de tolérance de 24 jours ouvrables concernant la présence physique en dehors de l'État d'activité habituel a ainsi été instauré à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015. Il en résulte que l'exercice de l'activité en dehors de l'État d'activité habituel ne modifie plus le pouvoir d'imposition si la durée des activités exercées en dehors de cet État est inférieure à 25 jours.

Le ministre des Finances avait annoncé qu'un nouvel accord avait été conclu : à partir de 2022, un travailleur frontalier pourra travailler pendant 34 jours (actuellement 24 jours) en dehors de l'État où il le fait habituellement. Dans le même temps, le Luxembourg renforce la solidarité fiscale avec les communes frontalières<sup>1</sup>.

Cet accord vient d'être concrétisé par un avenant repris dans une loi parue au *Moniteur belge*<sup>2</sup>.

L'avenant est entré en vigueur le 10 février 2023 et est applicable « aux salaires, traitements et autres rémunérations relatifs à des périodes imposables prenant cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 ».

Rappelons aussi qu'un parlementaire a constaté une divergence d'interprétation entre les administrations fiscales des deux pays sur le calcul de ce seuil en cas d'occupation du travailleur à temps partiel.

Il apparaît en effet que le Luxembourg considère qu'un salarié à mi-temps, par exemple, conserve ses 24 (34) jours de télétravail, là où visiblement la Belgique effectue une proratisation en prenant en compte 12 (17) jours. Le parlementaire a interrogé le ministre sur cette divergence.

Le ministre a répondu que compte tenu du fait que ces deux interprétations divergentes peuvent être source de doubles impositions, l'administration belge va écrire à son homologue luxembourgeoise dans le but de dégager une interprétation commune par rapport à cette problématique<sup>3</sup>.

● BERNARD MARISCAL  
Conseiller fiscal

1 Communiqué de presse du ministre des Finances du 1<sup>er</sup> septembre 2021, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

2 Loi du 6 février 2023 portant assentiment à l'Avenant, fait à Luxembourg le 31 août 2021, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002, du 16 juillet 2009 et du 5 décembre 2017, M.B., 20 mars 2023.

3 Question n° 1231 du député Piedboeuf du 17 novembre 2022, Ch., 2022-2023, Q.R.V.A., n° 55-099, p. 165.

## Comment éviter l'interdiction des déductions des latences fiscales en cas d'accroissement d'impôt de 10 % lors d'une rectification ou d'une taxation d'office ?

Depuis la dernière réforme de l'impôt des sociétés, la déduction de la plupart des latences fiscales, dont les pertes reportées, ne peut plus être opérée lorsque la société fait l'objet d'un contrôle aboutissant à une rectification accompagnée d'accroissement d'au moins 10 %.

Le Tribunal de première instance de Gand a été confronté à cette problématique d'une société qui avait adressé tardivement sa déclaration de société. L'Administration fiscale va taxer celle-ci d'office en appliquant un accroissement de 10 % avec, pour conséquence, le refus de la déduction pour revenus de brevet et du capital à risque postulée. Cela va générer une base imposable nettement supérieure à celle qui résultait de la déclaration fiscale tardive.

Saisi du litige, le tribunal va d'abord constater que le recours à la taxation d'office autorisait l'Administration à retenir un accroissement de 10 %, ce qui avait pour effet, en vertu de l'article 207, alinéa 7, du CIR 92, d'interdire toute déduction pour revenus de brevet.

Le tribunal va cependant estimer qu'en refusant de renoncer à l'accroissement en raison de l'absence de mauvaise foi de la société (puisque celle-ci avait rempli ses obligations, certes tardivement, mais complètement), la sanction est disproportionnée. Il considère que si l'accroissement d'impôt de 10 % était justifié et proportionné à l'infraction commise, les effets secondaires de cet accroissement étaient disproportionnés et ne pouvaient pas être envisagés de manière séparée.

Il va dès lors décider de limiter l'accroissement d'impôt à 9,9 % et donc autoriser le dégrèvement de la cotisation à concurrence de la déduction pour revenus de brevet et la déduction pour capital à risque. On peut être admiratif devant cette solution originale.

Dans le cadre d'une déclaration soumise à contrôle, le revenu a été bel et bien déclaré et refuser certaines déductions au motif que des rectifications interviennent est en soi déjà disproportionné. Pourquoi ajouter à l'accroissement d'impôt classique une seconde sanction qui est souvent nettement supérieure à l'accroissement d'impôt et qui donc va au-delà de la réparation d'une faute ?

Nous pensons que nous pourrions même aller plus loin et remettre en cause la constitutionnalité même de cet article 207, 7<sup>o</sup>, du CIR 92.

À bon entendeur...

● OLIVIER D'AOUT  
Avocat aux barreaux de Liège - Huy

1 Gand, 12 novembre 2019, F.J.F., n° 2020/2034, tel que confirmé par Cass., 21 avril 2022, *Courrier fiscal* 2022/191.

2 Civ. Anvers, 22 juin 2022, *Courrier fiscal* 2022/410 – attention, la loi vient de changer à cet égard.

## Loi énergie : réforme du régime TVA

L'augmentation des prix de l'énergie a poussé le gouvernement à prendre différentes mesures notamment en matière de TVA, et ce, afin d'alléger la note des ménages et des entreprises. Ces mesures temporaires doivent maintenant laisser la place à un régime définitif.

Les prix élevés de l'énergie sont un coût important pour les ménages ainsi que pour les entreprises, même si le droit à déduction de la TVA permet d'atténuer quelque peu cette augmentation. En réponse aux augmentations des prix de l'électricité et des produits énergétiques, différentes mesures ont été introduites afin de réduire le taux de TVA<sup>1</sup>. Afin de pouvoir se détacher du schéma récurrent de la prorogation de mesures tarifaires temporaires, une réforme plus structurelle de la fiscalité sur la facture d'énergie s'imposait.

Cette réforme<sup>2</sup> ne pouvait cependant se limiter à la seule baisse permanente du taux de TVA sur ces biens mais devait être envisagée dans un cadre plus large qui permet une modulation plus structurée, plus souple et plus ciblée de la charge fiscale sur les factures d'énergie en fonction des fluctuations des prix. Le régime définitif se base sur une combinaison de l'application d'un taux réduit en TVA et sur la perception de droits d'accise. Une distinction sera cependant à effectuer en fonction du fait que la consommation est professionnelle ou pas. Si tel est le cas, le taux normal de 21 % en TVA s'appliquera, mais il sera combiné avec des accises réduites. Si l'on parle de consommation non professionnelle, c'est le taux réduit de TVA de 6 % qui s'appliquera, mais accompagné d'accises plus élevées.

Afin que cette réforme puisse produire pleinement ses effets utiles, les champs d'application des mesures en matière de TVA et d'accises devront correspondre parfaitement en ne créant, au niveau des bénéficiaires de ces mesures, ni superposition, ni lacune. La législation TVA s'alignera donc sur la législation accisienne à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023. En attendant et pour permettre aux opérateurs d'adapter leurs systèmes, le système existant est prolongé pour une durée supplémentaire de trois mois (du 1<sup>er</sup> avril 2023 au 30 juin 2023 inclus).

● FRANÇOIS COUTUREAU\*  
Conseiller général

1 Voy. les circulaires 2022/C/35 du 31 mars 2022, 2022/C/48 du 11 mai 2022, 2022/C/67 du 11 juillet 2022 et 2023/C/9 du 13 janvier 2023.

2 Loi du 19 mars 2023 portant réforme de la fiscalité sur la facture d'énergie, M.B., 29 mars 2023.

\* Les propos de l'auteur n'engagent pas l'autorité à laquelle il appartient.

## La cotisation qui peut être établie dans le délai de fraude ne peut porter que sur les revenus éludés dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, et non sur la totalité de l'impôt dû en raison des revenus imposables

L'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 2023<sup>1</sup> concerne la problématique des délais d'imposition, dont les principes sont énoncés à l'article 354 du CIR 92.

À titre de rappel, l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92 prévoit qu'en cas (i) d'absence de déclaration, (ii) de remise tardive de celle-ci, ou (iii) lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés dans la déclaration fiscale, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 du CIR 92, être établi pendant 3 ans (délai d'ordre public) à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

L'alinéa 2 de cette même disposition prévoit quant à lui une prolongation du délai précité de 3 ans de 4 années (auparavant : 2 ans) supplémentaires en cas d'infraction aux dispositions du CIR 92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse (c'est-à-dire, selon le commentaire administratif, « lorsque l'infraction est commise dans le but de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, le plus souvent au détriment d'une personne ou de la collectivité »<sup>2</sup>) ou à dessein de nuire (c'est-à-dire, selon le commentaire administratif, « lorsque l'infraction est commise avec la volonté de causer un dommage, même sans que l'intéressé retire un avantage quelconque de son comportement »<sup>3</sup>).

Dans l'arrêt en cause du 24 mars 2023, la Cour de cassation dit pour droit que, en cas de réunion des conditions d'application du délai prolongé (dans le cadre du litige en cause, il s'agissait d'un délai de 5 ans, et non de 7 ans : la cotisation litigieuse à l'impôt des sociétés concernait l'exercice d'imposition 2006), la cotisation qui peut être établie durant ce délai ne peut porter que sur les revenus éludés dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, et non sur la totalité de l'impôt dû en raison des revenus imposables.

Cette jurisprudence de la Cour de cassation contredit le commentaire administratif, qui précise<sup>4</sup> :

« Le délai d'imposition de 3 ans est prolongé de 2 ans en cas d'infraction aux dispositions du CIR 92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Cela s'applique également à l'établissement du Pr.I.

Sont à prendre en considération, toutes les infractions aux dispositions du CIR 92 ou des arrêtés d'exécution, pour autant qu'elles aient été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

En dehors du fait que la prolongation de 2 ans du délai d'imposition dépend de l'existence d'une telle infraction, les circonstances dans lesquelles ce délai prolongé trouve à s'appliquer sont les mêmes que celles de l'art. 354, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR 92.

Cela implique que l'imposition établie dans les conditions susvisées durant le délai prolongé peut porter sur la totalité de l'impôt dû afférent aux revenus imposables (voir QP n° 81 de M. Capoen, Bull. QR n° 25, Sénat, Session 1989-1990, p. 1199 – Bull. 696, p. 1951). »

● GAËTAN ZEYEN

Avocat fiscaliste au barreau de Bruxelles

1 Cass., 24 mars 2023, RG n° F.21.0126.N, <https://juportal.be>.

2 Comm. IR, n° 354/23.

3 Ibid.

4 Comm. IR, n° 354/22.

## Encore des changements à venir en matière de TVA

Une nouvelle loi vient d'être votée au Parlement et elle prévoit de nombreux changements qui entreront en vigueur en 2024 en matière de TVA.

Selon l'exposé des motifs, la loi<sup>1</sup> vise à réduire le VAT GAP en améliorant la perception des impôts, à harmoniser et automatiser le processus de perception et enfin, à digitaliser les interactions entre les différents acteurs et le SPF Finances. Pour ce faire, la loi instaure la généralisation du remboursement mensuel de la TVA. À l'heure actuelle, un tel remboursement n'est possible qu'après l'obtention d'une autorisation soumise à certaines conditions.

Ensuite, le délai de dépôt des déclarations trimestrielles sera repoussé au 25<sup>e</sup> jour du mois qui suit la période de déclaration concernée, alors qu'il est actuellement fixé au 20<sup>e</sup> jour. Les assujettis tenus de déposer des déclarations mensuelles devront, en revanche, déposer leurs déclarations au plus tard le 20<sup>e</sup> jour qui suit la période à laquelle la déclaration mensuelle se rapporte. Le gouvernement justifie cette différence de traitement par le fait qu'il s'est avéré impossible d'allonger également le délai de dépôt des déclarations mensuelles compte tenu des flux de financement actuels établis par l'Agence fédérale de la dette.

Il est en outre prévu dans cette loi d'instaurer un système de proposition de déclaration substitutive : lorsqu'une déclaration périodique à la TVA n'aura pas été introduite dans le délai requis, l'administration pourra adresser à l'assujetti, à l'expiration d'un délai de trois mois suivant la période de déclaration concernée, une proposition de déclaration de substitution. Celle-ci est basée sur le montant de taxe due le plus élevé relevé dans les déclarations périodiques TVA relatives aux douze derniers mois précédant la période de déclaration relative à la déclaration non déposée, avec un montant minimal de 2.100 €.

Dans le cadre de la digitalisation de la procédure de la perception de la TVA et selon la loi, le compte courant disparaîtra pour laisser place à un instrument beaucoup plus souple, le compte-provisions TVA. Au travers de ce compte, l'assujetti pourra obtenir une restitution totale ou partielle des crédits inscrits sur ledit compte de manière souple et sans devoir observer de formalités particulières.

Enfin, le Code TVA sera adapté afin d'harmoniser les dispositions qui régissent les demandes de renseignements en matière de TVA avec les principes prévus en matière de contributions directes. Ce délai de réponse sera donc calculé de la même manière que celui de l'article 316 du CIR 92. Cela veut dire que le délai d'un mois commence à courir à partir du 3<sup>e</sup> jour ouvrable qui suit l'envoi de la demande par l'administration (art. 52 C. jud.) et est compté de quantième à veille de quantième (art. 54 C. jud.).

● FRANÇOIS COUTUREAU\*  
Conseiller général

1 Loi du 12 mars 2023 visant à moderniser la chaîne TVA et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances, M.B., 23 mars 2023.

\* Les propos de l'auteur n'engagent pas l'autorité à laquelle il appartient.

## La vente d'actions suivie d'une fusion simplifiée est-elle constitutive d'un abus fiscal ?

L'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 permet de rendre inopposables à l'administration certaines opérations ou constructions juridiques constitutives d'un abus fiscal. Pour qu'une opération soit constitutive d'un abus fiscal, l'administration doit prouver que :

- l'acte ou au moins l'un des actes est entièrement artificiel ;
- l'opération a pour but essentiel d'obtenir un avantage fiscal en vertu d'une disposition du CIR ou de ses arrêtés d'exécution ;
- l'obtention de cet avantage est contraire aux objectifs de la disposition en cause.

Il n'est pas toujours aisé de déterminer si une opération est constitutive d'un abus fiscal. Il faut examiner le contexte dans lequel l'opération est effectuée.

Un jugement récent<sup>1</sup> illustre cette notion. Le litige porte sur la problématique suivante : la vente d'actions suivie d'une fusion simplifiée est-elle constitutive d'un abus fiscal ? Les demandeurs sont actionnaires pour moitié chacun de deux sociétés. Ils décident de vendre les actions de la première à la deuxième. Suite à cela, la fusion des deux sociétés est prévue. L'ensemble du patrimoine actif et passif de la première société est donc transféré à la seconde.

Selon les demandeurs, cette opération se justifie afin d'aboutir à une seule société et d'ainsi économiser les frais de gestion. L'administration considère toutefois que l'objectif poursuivi n'est pas celui avancé. L'opération envisagée dans son ensemble aurait pour but essentiel d'obtenir un avantage fiscal contraire aux objectifs des articles 17, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, et 18, 1<sup>o</sup>, CIR 92<sup>2</sup>.

Selon l'administration, la vente des actions aurait dû entraîner une attribution de dividendes taxables au taux de 30 % à l'impôt des personnes physiques dans le chef des demandeurs. En l'espèce, toutefois, cette attribution n'a pas eu lieu suite à une compensation des comptes courants créditeurs et débiteurs au sein des sociétés. Préalablement à la vente des actions et à la fusion, les demandeurs disposaient d'un compte courant débiteur envers la première société. Ils étaient donc redevables d'un montant important envers la société dont les actions ont été vendues.

La seconde société, quant à elle, ne disposait pas de la capacité financière nécessaire afin de rembourser la valeur des actions aux vendeurs, à court ou moyen terme. L'achat des actions a donc créé une dette en compte courant vis-à-vis de ses administrateurs.

Les demandeurs estiment qu'à supposer que l'objectif de l'opération soit la compensation des comptes courants, il ne serait pas de nature fiscale. La disparition d'une dette n'ayant pas pour effet d'obtenir une économie de charge fiscale.

L'abus fiscal visé par l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 suppose que les parties aient la volonté d'obtenir un avantage fiscal. Or, la compensation s'opère par l'effet de la loi. Dans la mesure où la compensation des comptes créditeurs a pour effet d'anéantir la dette des deman-

deurs, mais également leur créance envers la société, aucun avantage ne leur a été attribué. Partant, ils considèrent que l'opération effectuée est hors champ du droit fiscal et donc de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92, de sorte qu'elle est opposable à l'administration. Le tribunal va toutefois suivre la position de l'administration compte tenu des circonstances propres de l'espèce. Il considère en effet que la vente des actions intervenue avant la fusion silencieuse est un préalable purement artificiel, en ce qu'il ne s'explique que par la volonté des parties de compenser les comptes courants et, partant, d'effacer leur dette envers la première société. Le tribunal ne retient pas l'objectif avancé par les demandeurs, à savoir la rationalisation des frais de gestion des deux sociétés. Un tel objectif aurait pu être atteint en procédant à une fusion simple des sociétés. Dans cette hypothèse, il aurait été question d'un apport des parts et non d'une vente. Les réserves de la première société auraient toutefois été intégrées au passif de la seconde société et la dette en compte courant des actionnaires n'aurait pas été effacée.

Selon le tribunal, l'administration a donc démontré que la volonté des actionnaires, au travers de cette construction juridique, était uniquement de se voir allouer une somme d'argent correspondant aux réserves distribuables au titre de dividendes de la première société, en exemption d'impôt. Le tribunal conclut que l'opération constitue un abus fiscal et, partant, l'opération de vente effectuée est inopposable à l'administration.

Il ressort des paragraphes précédents qu'une vente d'action suivie d'une fusion ne constitue pas nécessairement un abus fiscal. L'analyse de cette opération par l'administration et le tribunal aurait sans doute été différente en l'absence d'un compte courant débiteur des actionnaires ou si la société absorbante disposait de la capacité financière de rembourser le prix des actions, à court ou moyen terme.

En l'espèce, l'abus fiscal de l'opération a été retenu en raison de la compensation des comptes courants débiteurs et créditeurs. Cette position nous semble particulièrement stricte dans la mesure où la compensation des comptes pourrait également être interprétée comme n'étant qu'une conséquence de l'opération et non l'objectif principal poursuivi.

En effet, il est admis que la procédure d'une fusion ordinaire est plus compliquée qu'en présence d'une fusion silencieuse. Or, cette dernière n'est possible que si la société absorbante détient toutes les actions de l'autre société ; partant, la vente des actions se justifie en pratique.



● SALOMÉ CAMARA  
Avocate

● FRANÇOIS COUTUREAU\*  
Conseiller général

1 Civ. Liège (div. Liège), 22 novembre 2022, RG n° 20/4653/A.  
2 Art. 17, § 1, 1<sup>o</sup> : « Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoir mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir : 1<sup>o</sup> les dividendes [...] »  
Art. 18, 1<sup>o</sup> : « Les dividendes comprennent : tous les avantages attribués par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit [...] »

## Expertise médicale au profit d'une compagnie d'assurances : taxé ou pas ?

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, le statut TVA des professions médicales et paramédicales a été chamboulé<sup>1</sup> et il n'est pas toujours aisé de savoir si la prestation est soumise ou non à la taxe.

Dans l'affaire portée devant la Cour de justice<sup>2</sup>, une compagnie d'assurances s'était engagée à fournir, à la personne physique assurée, des soins de santé à l'étranger si cette dernière était atteinte d'une des cinq maladies graves visées par le contrat. Pour être couvert et savoir s'il était atteint d'une des cinq maladies, l'assuré devait avoir été examiné par un professionnel de santé local.

La compagnie d'assurances avait chargé une autre société, Best Doctors, d'une part, de procéder au réexamen, par ses médecins, des informations médicales concernant la personne physique assurée sur la base de la documentation qui leur est envoyée, afin de vérifier si cette personne pouvait effectivement bénéficier des services d'assurance. D'autre part, dans le cas où la personne assurée avait effectivement droit aux services d'assurance, de s'occuper de toutes les formalités administratives relatives aux soins à l'étranger.

La question qui se pose est de savoir si la prestation fournie par Best Doctors à la compagnie d'assurances est soumise à la TVA ou exemptée au titre de prestation de soins à la personne<sup>3</sup>. Selon la jurisprudence de la Cour, cette notion vise des prestations ayant pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé.

En l'occurrence, la Cour estime que, lorsqu'une prestation consiste à réaliser une expertise médicale et bien que l'accomplissement de cette prestation fasse appel aux compétences médicales du prestataire et puisse impliquer des activités typiques de la profession de médecin, la finalité principale d'une telle prestation n'est pas de protéger, pas plus que de maintenir ou de rétablir la santé de la personne concernée par l'expertise. Une telle prestation, qui a pour objet d'apporter une réponse aux questions identifiées dans le cadre de la demande d'expertise, est effectuée dans le but de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes. Même si, en l'occurrence, les médecins de Best Doctors peuvent effectuer des examens complémentaires, l'expertise demeure la finalité principale de ces prestations, leurs implications thérapeutiques n'étant qu'indirectes, de sorte que les dites prestations ne sauraient être considérées comme ayant un but thérapeutique.

1 Voy. Bull. OECCBB, n° 35.

2 CJUE, arrêt CIG Pannonia Eletbiztosito Nyrt, 24 novembre 2022, C-458/21.

3 Art. 132, § 1<sup>er</sup>, sous c), de la directive 2006/112/CE, transposé dans l'article 44, § 1<sup>er</sup>, CTVA.

\* Les propos de l'auteur n'engagent pas l'autorité à laquelle il appartient.

## Influence de l'inflation sur le pécule de vacances à payer

L'article 3:11, alinéa 2, de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés («AR CSA») et des associations prévoit notamment : «Il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain. Doivent notamment être mis à charge de l'exercice [...] les rémunérations, allocations et autres avantages sociaux qui seront attribués au cours d'un exercice ultérieur à raison de prestations effectuées au cours de l'exercice ou d'exercices antérieurs...»

Le pécule de vacances à payer est visé par la disposition ci-dessus.

**La circulaire fiscale.** L'administration fiscale a publié, le 21 février dernier, la circulaire 2023/C/22 concernant les sommes comptabilisées dans les bilans établis au 31 décembre 2022 pour le paiement en 2023 du pécule de vacances du personnel.

Selon la circulaire, les sommes comptabilisées en pécule de vacances à payer peuvent être considérées comme des frais professionnels dans la mesure où elles n'excèdent pas :

- 18,20 % des rémunérations fixes et variables allouées en 2022 au personnel employé admis au bénéfice de la législation sur les vacances annuelles des travailleurs salariés, diminué du pécule de vacances supplémentaires attribué en 2022 (ce pécule de vacances supplémentaires ne doit pas non plus être repris dans la base de calcul sur laquelle le pourcentage ci-dessus doit être appliqué) ;
- 10,27 % des 108/100 des salaires accordés en 2022 aux ouvriers et apprentis admis au bénéfice de la même législation.

On constate que les pourcentages sont identiques à ceux des années précédentes.

### Le pécule de vacances du personnel salarié.

La quasi intégralité du pécule de vacances à payer au personnel salarié se fait par l'intermédiaire de l'Office national de vacances annuelles. Sauf dans certains secteurs spécifiques, le montant est à payer par l'employeur à l'administration au cours du mois d'avril. Le montant dû est calculé sur la base des rémunérations déclarées à l'ONSS au cours de l'année 2022.

Le calcul admis par l'administration fiscale correspond dans l'ensemble à la charge que l'employeur doit supporter en 2023.

**Le pécule de vacances du personnel appointé.** Le pécule de vacances à payer effectivement, tant le simple que le double, est déterminé sur la base de la rémunération de l'employé au moment du paiement.

L'adaptation des rémunérations à l'inflation se fait, selon les commissions paritaires, soit en fonction du franchissement de seuils en cours d'année, soit une fois par an. Quel que soit le mode d'indexation, la rémunération en mai ou juin 2023 sera nettement supérieure à la base de calcul figurant dans la circulaire de l'administration fiscale.

Le respect de l'article 3:11 de l'AR CSA, ainsi que celui de l'article 3:1 prévoyant que les comptes

annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société, de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, oblige les entreprises à tenir compte de la charge réelle de péculs de vacances.

Les entreprises ne peuvent pas invoquer la circulaire de l'administration fiscale pour justifier une sous-estimation du passif ainsi qu'une sur-estimation des résultats !

Le Centre d'information du révisorat d'entreprises (« ICCI ») a publié le 12 janvier dernier un avis<sup>1</sup> relatif à cette problématique. Considérant que l'indexation n'est pas un élément aléatoire, l'ICCI recommande de tenir compte, pour déterminer la dette relative au pécule, de l'indexation telle qu'elle est connue à la fin de l'année 2022.

L'éventuelle indexation annuelle en janvier 2023, applicable dans certaines commissions paritaires, constitue également une information connue fin 2022. Avec une indexation unique par année, il suffit d'appliquer le coefficient d'indexation à l'ensemble des rémunérations du personnel appointé.

Les entreprises où l'indexation a été appliquée périodiquement au cours de l'année 2022 doivent déterminer le coefficient à appliquer sur la masse des rémunérations de l'année 2022, pour exprimer cette masse en fonction du niveau de rémunérations de décembre 2022.

Pour la facilité lors d'un contrôle fiscal, il est recommandé de comptabiliser, d'une part, la dette au compte 456 correspondant au calcul conforme à la circulaire fiscale et, d'autre part, dans un compte distinct, le complément nécessaire afin de tenir compte de l'indexation.

Nous sommes d'avis que ce complément peut être porté dans un compte de provisions (164-165). En effet, selon l'article 3:28 de l'AR CSA, «les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant». Dans la situation examinée, il s'agit d'une charge qui est certaine, mais qui est indéterminée quant à son montant.

**Rejet ou non de la provision couvrant le complément lié à l'indexation.** Afin que la provision constituée fin 2022 soit admise fiscalement comme charge professionnelle, elle doit satisfaire aux conditions figurant aux articles 24 à 27 de l'arrêté royal portant exécution du Code des impôts sur les revenus. Ceci nécessitera une analyse détaillée de la charge en question.

Au cas où cette justification détaillée ne peut pas être fournie ou demande un travail trop important, ce complément de provision doit être comptabilisé afin de respecter les dispositions du Code des sociétés et des associations et de son arrêté d'exécution. Le non-respect est passible des sanctions pénales visées à l'article XV.75 du Code de droit économique.

L'éventuel rejet de la provision au titre de charge professionnelle n'est que temporaire. La charge sera admise, suite à son paiement, lors de l'exercice comptable suivant.

Lors de la tenue de la comptabilité et de l'établissement des comptes annuels, le membre d'un organe d'administration et le professionnel de la comptabilité ne doivent pas uniquement se laisser guider par des considérations fiscales. Rappelons que les comptes annuels, en tant que document important de communication avec les tiers, doivent donner une image fidèle (et non pas fiscale) du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'entreprise.

● JEAN PIERRE VINCKE  
Réviseur d'entreprises honoraire

<sup>1</sup> Disponible à l'adresse : <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/effet-de-l-indexation-sur-la-provision-pour-le-pécule-de-vacances-indexation-effect-op-de-voorziening-voor-vakantiegeld>.

## Les avis publiés par la Commission des normes comptables (« CNC ») publiés au cours du 4<sup>e</sup> trimestre 2022

Au cours du dernier trimestre de 2022, la CNC a publié trois avis sur son site [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be).

Les avis 2022/14 et 2022/15 mettent en conformité avec le Code des sociétés et des associations deux anciens avis relatifs aux succursales belges de sociétés étrangères. Le premier avis porte sur les obligations de publication et le second sur les obligations comptables de ces succursales.

Dans l'avis 2022/15, une nuance est apportée quant à l'affectation du résultat de la succursale.

La CNC rappelle que l'affectation du résultat réalisé par la succursale est limitée dans la mesure où cette affectation ne peut être effectuée que pour le compte de la maison mère.

Sous l'angle comptable, si la succursale réalise un bénéfice, la CNC recommande en principe l'utilisation du compte 697 «Bénéfice à reporter à la société mère» créé à cet effet et du compte 489 «Dette interne envers la maison mère»; si la succursale réalise une perte, la CNC recommande en principe l'utilisation du compte 797 «Perte à reporter à la société mère» créé à cet effet et du compte 2810 «Créance interne sur la maison mère».

Toutefois, une nuance est introduite au paragraphe 50 : selon la CNC, l'emploi du compte 14 «Bénéfice (perte) reporté(e)» est préférable dans le cas où la succursale ne transfère pas à sa maison mère le résultat qu'elle a réalisé ou si la perte n'est pas prise en charge par la maison mère.

**Conséquences sur les comptes annuels de la transformation d'une société.** L'avis 2022/16 aborde brièvement cette problématique. Il faut retenir que c'est la forme légale de la société, à la date de clôture de l'exercice, qui détermine les obligations en matière d'établissement et de publication des comptes annuels.

● JEAN PIERRE VINCKE

# Quels outils juridiques et fiscaux pour financer l'acquisition des titres d'une société ?

OLIVIER D'AOUT

Avocat aux barreaux de Liège-Huy et de Charleroi  
Maître de conférences à l'ULiège  
Chargé d'enseignement à l'UCL Mons  
Codirecteur du Certificat en fiscalité de l'UCL Mons

CÉLINE SANCHEZ RUIZ

Avocate au barreau de Liège-Huy

Le présent article est un résumé de la partie qui y est consacrée dans l'ouvrage *L'acquisition d'une société. De la préparation au financement de l'opération* publié par Anthemis en 2022 dans la collection Les manuels pratiques.

## Introduction

S'il est vrai que le succès des opérations de reprise dépend, notamment, des qualités des dirigeants, du prix de transaction et du secteur d'activité, le choix de la bonne structuration est essentiel.

Le Code des sociétés et des associations (ci-après, « CSA ») étant particulièrement attentif aux sources de financement et à la protection à apporter aux tiers, il n'est pas aisé pour un non-professionnel de faire les bons choix tout en respectant les obligations légales attachées à ce type d'opérations.

Les aspects fiscaux sont, bien entendu, aussi fondamentaux et ne peuvent être négligés.

La présente contribution a pour objet de permettre au lecteur d'entamer la réflexion et de ne pas tomber dans les nombreux pièges existants dans le cadre de la reprise d'une société.

Pour aboutir à l'acquisition de la société cible et crédibiliser celle-ci, il est important de dégager rapidement des liquidités pour permettre à la société *holding* d'assurer ses engagements financiers vis-à-vis des investisseurs et banques.

Dans la plupart des cas, le repreneur fait appel à des « financements externes » en ayant recours à un prêt ou une ouverture de crédit auprès d'un banquier ou à un apport de fonds propres dans la société cible ou dans la société *holding*.

Pour obtenir les financements précités, des garanties importantes sont souvent réclamées. La société *holding*, nouvellement constituée, ne disposant pas souvent de beaucoup d'actifs, les banques préfèrent constituer les garanties sur les actifs de la société cible. Les sociétés cibles peuvent accorder une aide financière en vue de l'acquisition de leurs actions par des tiers sous certaines conditions ; c'est ce qu'on appelle l'« assistance financière » (*infra*, point 1).

Pour réduire le coût de l'opération et viabiliser les modes de remboursement, des « financements internes » peuvent être mis en place :

- la distribution des dividendes ou des réserves disponibles de la société cible à la société *holding*. Ces sommes peuvent alors être immédiatement affectées en remboursement d'une partie du prix de cession (sous réserve d'un montant équivalent au précompte mobilier non retenu) ;
- la réduction du capital de la société cible peut aussi être envisagée pour opérer ce remboursement ;
- une opération de rachat d'actions propres ;
- la création d'une base imposable au sein de la société *holding* ;
- le paiement différé du prix, voire l'émission d'obligations en paiement du prix.  
Les vendeurs acceptent de jouer les banquiers pendant une durée déterminée, les repreneurs offrant par exemple, en contrepartie du prix payé de manière différée, des obligations à rendement fixe ou un intérêt annuel sur le solde restant dû ;
- la vente d'une partie des actifs de la société cible quelque temps après l'opération (éventuellement grâce à une opération de *sale and lease back* qui permet de dégager des moyens financiers en gardant l'usage des actifs ainsi vendus) ;
- la fusion de la société cible avec la société *holding*.

Nous examinerons plus loin le régime des quatre premiers mécanismes, tant au regard du droit fiscal qu'au regard du CSA (*infra*, points 2 à 5).

## 1. L'assistance financière

Il fut un temps où les avances de fonds, les prêts et les sûretés<sup>1</sup> par la société cible afin de participer à son propre rachat étaient interdits et même assortis de sanctions pénales (ancien art. 648, 6°, C. soc.).

<sup>1</sup> À comprendre de façon restrictive, ce qui exclut la distribution de dividendes, la réduction de capital et le rachat d'actions propres.

Actuellement, l'assistance financière est permise tant pour les SA<sup>2</sup> que pour les SRL<sup>3</sup> à condition de respecter les obligations suivantes :

- les avances de fonds, prêts ou sûretés accordés le sont sous la responsabilité de l'organe d'administration. Il est primordial que cette assistance financière soit réalisée à de justes conditions de marché « notamment en regard des intérêts perçus par la société et des sûretés qui lui sont données et la situation financière de chaque contrepartie concernée [...] dûment examinée ».  
Les commentateurs estiment souvent que l'assistance financière doit être rémunérée.  
Il s'agit d'une mesure prudente, même si, pour respecter l'intérêt social, il n'est pas toujours nécessaire que tout acte de la société en cause ait une contrepartie économique directe. Ce qui compte, c'est le respect de l'objet social et l'intérêt de la société<sup>4</sup> ;
- ces opérations doivent être soumises à une décision préalable de l'assemblée générale statuant aux conditions de *quorum* et de majorité prévues en matière de modification des statuts (à savoir que la moitié au moins des actions soit représentée et que trois quarts des votes soient en faveur de l'opération) ;
- à peine de nullité de l'assemblée générale appelée à statuer, l'organe d'administration doit rédiger un rapport indiquant les motifs de l'opération, l'intérêt qu'elle présente pour la société, les conditions auxquelles elle s'effectue, les risques qu'elle comporte pour la liquidité et la solvabilité de la société et le prix auquel le tiers est censé acquérir les actions ;
- les sommes affectées à cette avance de fonds, à ce prêt ou à cette sûreté doivent être susceptibles d'être distribuées<sup>5</sup>. Pour la SA, cela signifie donc que le montant distribuable ne peut réduire l'actif net<sup>6</sup> en dessous du montant du capital libéré. Pour les SRL, l'opération doit passer par les filtres du double test (test de solvabilité et test de liquidité)<sup>7</sup> ;
- une réserve indisponible équivalente aux montants correspondant à l'aide financière totale doit être actée au passif du bilan (cette réserve pourra cependant être reprise proportionnellement à la diminution de l'aide apportée).

Pour les sociétés anonymes, le CSA prévoit quelques précisions supplémentaires<sup>8</sup> et notamment l'obligation de publication au *Moniteur belge*<sup>9</sup> du rapport du conseil d'administration, ce qui apporte une publicité désagréable. Un pis-aller consiste à ne présenter que le prix unitaire par action.

Cependant, si les conditions relatives au caractère distribuable et à la constitution d'une réserve indisponible sont respectées,

les autres formalités ne doivent pas être l'assistance financière consentie :

- à des membres du personnel de la société ou d'une société liée, ou
- à des sociétés dont la moitié au moins des droits de vote est détenue par les membres du personnel de la société ou d'une société liée à celle-ci<sup>10</sup>.

Il y a lieu de respecter scrupuleusement les conditions précitées puisque les articles 5:152 et 7:227 du Code des sociétés et des associations étant d'ordre public, toute violation entraîne la nullité de l'opération.

Certains ont tenté d'échapper aux formalités prévues dans le cadre de l'assistance financière en effectuant le prêt par la société cible postérieurement à l'achat des actions ou en effectuant un prêt non pas par la cible mais par une filiale. Ces évènements sont cependant à déconseiller et doivent, à tout le moins, être maniés avec prudence.

## 2. La distribution des dividendes ou des réserves disponibles de la société cible à la société *holding*

Il est possible, pour la société qui acquiert les titres d'une autre société de procéder, immédiatement après l'acquisition, à la distribution des réserves existantes, du bénéfice de l'exercice en cours (la possibilité d'effectuer des acomptes sur dividendes, compétence de l'assemblée générale, peut même être déléguée au conseil d'administration moyennant le respect de certaines conditions<sup>11</sup>) et du bénéfice de l'année qui précède qui n'a pas encore été approuvé par l'assemblée générale des actionnaires.

Comme dans le cadre de l'assistance financière, il doit s'agir de sommes distribuables, ce qui implique, pour les SA, qu'à la suite de la distribution, l'actif net ne peut être inférieur au capital libéré augmenté des réserves légalement ou statutairement indisponibles<sup>12</sup> et, pour les SRL, que les conditions du double test doivent être remplies.

La première exigence dite « test de solvabilité » interdit de réaliser une distribution si l'actif net de la société est négatif (ou inférieur aux capitaux propres indisponibles) ou le deviendrait à la suite de cette distribution.

Ici aussi, l'actif net de référence sera en principe celui des derniers comptes annuels approuvés. La loi autorise cependant la possibilité pour l'organe de gestion de s'appuyer sur un état comptable plus récent résumant la situation active et passive de la société distributrice<sup>13</sup>.

Par ailleurs, dans le « test de liquidités », l'organe d'administration doit en outre constater « qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins 12 mois à compter de la distribution »<sup>14</sup>. Il s'agit du test dit de « liquidités ».

2 Art. 7:227 CSA.

3 Art. 5:152 CSA.

4 M.-D. WEINBERGER, « Commentaire art. 629 C. soc. », in *Commentaire systématique du Code des sociétés*, Bruxelles, Kluwer, f. mob., p. 43, n° 94.

5 Art. 617 ancien C. soc.

6 Par actif net, il faut entendre le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement (art. 7:212, al. 2, CSA).

7 Art. 5:142 et 5:143 CSA.

8 Il est notamment mentionné qu'une justification spéciale doit apparaître dans ce rapport si un administrateur de la société mère ou la société mère elle-même bénéficie de l'opération et que, si l'opération porte sur des actions détenues en propre par la société, la vente couverte par l'assistance financière doit être effectuée au juste prix.

9 Art. 2:8 et 2:14, 4°, CSA.

10 Art. 7:227, § 2, CSA.

11 Art. 7:213 CSA pour les SA et art. 5:141, al. 2, CSA pour les SRL. Remarquons que les conditions de cette délégation sont bien plus strictes pour les SA que pour les SRL.

12 Art. 7:212 CSA.

13 Art. 5:142 CSA.

14 Art. 5:143 CSA.



L'assemblée générale des actionnaires appelée à décider de la distribution de réserves ou de dividendes n'est soumise à aucune forme particulière ni à aucun *quorum* particulier.

Le régime fiscal de cette distribution est par contre favorable puisque, dans le cadre de l'acquisition d'une société par une autre société, le régime des revenus définitivement taxés (RDT) trouvera à s'appliquer, à savoir une exonération des dividendes<sup>15</sup> si les conditions de permanence (détenue depuis au moins un an<sup>16</sup>), de participation minimale (10 % du capital de ladite société ou une valeur d'investissement d'au moins 2.500.000 €) et de taxation (la société distributrice doit avoir subi une imposition analogue à notre impôt des sociétés) sont respectées.

Force est de constater que si l'acquisition des actions est faite par une personne physique (au lieu d'une *holding*), des retenues de précompte mobilier adéquates (classiquement 30 %) devront être appliquées à chaque distribution de dividendes.

La prudence est cependant de mise, une certaine jurisprudence<sup>17</sup> considérant que le fait de procéder à une distribution de dividendes de la trésorerie excédentaire de la société d'exploitation vers la *holding* ayant effectué le rachat (ce qui permet au vendeur de réaliser une plus-value sur actions non taxée, plutôt que de distribuer les réserves antérieurement à la cession d'actions et de diminuer le prix d'achat à due concurrence) constitue dans sa globalité un abus fiscal en vertu de l'article 344 du CIR 92.

### 3. La réduction du capital de la société cible

Pour favoriser le financement de l'opération, la société mère peut réduire le capital de la société dont elle vient d'acquérir les titres, afin de lui permettre de dégager des liquidités et de remonter celles-ci assez facilement vers elle.

Sur le plan du droit des sociétés, le nouveau Code des sociétés et des associations prévoit des régimes très différents pour les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés anonymes.

En effet, l'article 5:1 du CSA définit la SRL comme « une société dépourvue de capital dont les actionnaires n'engagent que leur apport », ce qui implique que les apports sont totalement distribuables (à nouveau, moyennant le respect du double test) sans qu'il soit nécessaire de modifier les statuts.

Pour la SA, seule l'assemblée générale tenue devant notaire (via acte authentique) peut décider d'une réduction de capital aux conditions de *quorum* et de majorité prévues par les statuts (*quorum* : 1/2, et votes : 3/4).

Le régime fiscal des réductions de capital ne doit par ailleurs pas être perdu de vue et s'applique tant aux SA qu'aux SRL.

S'il s'agit d'une réduction de bon capital fiscal, l'opération ne pose aucun problème.

Cependant, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, toute réduction de capital entraînera une distribution de dividendes (sauf bien sûr s'il

n'existe pas de réserves taxées dans la société ou des réserves exonérées incorporées) et une retenue du précompte mobilier doit éventuellement être opérée.

En effet, cette réduction doit être imputée proportionnellement sur le « bon » capital fiscal (et les sommes y assimilées comme les primes d'émission et les parts bénéficiaires), d'une part, et les réserves taxées incorporées dans le capital, les réserves taxées non incorporées dans le capital et les réserves exonérées (incorporées dans le capital), d'autre part<sup>18</sup>. Si la réduction s'opère sur une partie du capital constituée de réserves exonérées, il y aura, en outre, une taxation à l'impôt des sociétés pour non-respect de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du CIR 92.

### 4. Le rachat d'actions propres

Des dispositions légales relatives à l'acquisition des titres propres existent tant pour les SA<sup>19</sup> que pour les SRL<sup>20</sup>. Les quatre conditions générales<sup>21</sup> pour procéder à cette opération sont relativement semblables :

- une habilitation spéciale doit être donnée par l'assemblée générale (il existe cependant deux exceptions à cette condition<sup>22</sup>) ;
- les sommes affectées à ce rachat d'actions propres sont susceptibles d'être distribuées (il s'agit à nouveau d'une application de l'article 7:212 pour les SA et du double test pour les SRL) ;
- l'opération ne peut porter que sur des actions entièrement libérées ;
- l'offre d'acquisition doit être faite aux mêmes conditions à tous les actionnaires.

Une réserve indisponible doit être inscrite au passif du bilan pour la contrepartie de la valeur à laquelle les actions sont évaluées à l'actif<sup>23</sup>.

Une information sur l'opération d'acquisition de titres propres doit impérativement être reprise au rapport de gestion ou, à défaut de l'exigence d'un tel rapport, dans les annexes des comptes annuels de la société<sup>24</sup>.

Le droit de vote des actions propres acquises est bien entendu suspendu<sup>25</sup> afin d'éviter une situation d'autocontrôle et de conflit d'intérêts.

Le droit aux dividendes attaché aux titres détenus par la société peut être suspendu, ce qui signifie que les coupons restent attachés aux titres et que le bénéfice distribuable est réduit en fonc-

15 Le dividende reçu est inclus dans le bénéfice imposable de la société bénéficiaire, puis déduit de sa base imposable à concurrence de 100 % au titre de RDT.

16 Si la période de détention d'un an n'est pas encore remplie, la société peut s'engager (via une attestation) à détenir les actions pendant au moins un an et la filiale doit s'engager à retenir à titre provisoire sur les dividendes un montant correspondant au précompte mobilier qui aurait été en principe dû sur ces dividendes tant que les conditions de durée de détention ne sont pas définitivement acquises.

17 Voy. par exemple Anvers, 6 septembre 2022, RG n° 2021/AR/68, Act. fisc., 2023/2.

18 L'article 18, alinéa 7, permet toutefois à l'assemblée générale de déterminer une autre méthode d'imputation conforme aux dispositions fiscales (c'est-à-dire qui aboutit au même résultat) par l'attribution d'un dividende au moins égal à celui qui résulterait de l'application du régime d'imputation proportionnelle.

19 Art. 7:215 CSA.

20 Art. 5:145 CSA.

21 Les conditions de mise en application d'une opération d'acquisition de titres propres ne doivent pas être respectées lorsque les actions sont acquises à la suite d'une transmission de patrimoine à titre universel (c'est par exemple le cas d'une fusion ou d'une scission), lorsque les actions entièrement libérées sont acquises lors d'une vente réalisée conformément aux articles 1494 et suivants du Code judiciaire en vue de recouvrer une créance de la société contre les propriétaires de ces actions ou parts bénéficiaires ou, uniquement pour les SA, lorsque les actions sont acquises en vue de leur destruction immédiate ou afin de réduire le capital en application de l'article 7:208 du Code des sociétés et des associations.

22 L'acquisition a été opérée en vue d'une distribution des actions au personnel ou l'acquisition a pour objectif d'éviter à la société un dommage grave et imminent (cette deuxième exception étant uniquement prévue pour les SA).

23 Art. 7:217, § 2, CSA pour les SA et art. 5:148, § 2, CSA pour les SRL.

24 Art. 5:151 CSA pour les SRL et art. 7:220 CSA pour les SA.

25 Art. 7:217, § 1<sup>er</sup>, CSA pour les SA et art. 5:148, § 1<sup>er</sup>, CSA pour les SRL.

tion des titres détenus, les sommes y relatives étant conservées jusqu'à la vente des titres coupons attachés ou maintenus et, donc, partagés entre les autres actionnaires.

À part quelques exceptions pour la société anonyme, il n'est pas obligatoire de revendre les actions propres dans un certain délai.

La loi dispose expressément que les actions acquises en violation des dispositions légales ou non aliénées dans les délais prévus par la loi<sup>26</sup> sont nulles de plein droit<sup>27</sup>.

Il est à noter que le « nouveau » Code des sociétés et des associations a levé la limite de participation maximale pouvant être rachetée par la société (20 % de titres) tant pour les SA que pour les SRL. La seule limite est désormais l'impossibilité pour la société de racheter l'intégralité des titres auxquels est attaché un droit de vote.

Il y aura néanmoins des incidences fiscales si le seuil des 20 % précité est dépassé. Le Code des impôts sur les revenus a en effet maintenu ce seuil en ce qui concerne de la neutralité fiscale de l'opération.

En effet, la loi assimile à un dividende distribué « l'excédent que représente le prix d'acquisition ou, à défaut, la valeur de ces actions ou parts, sur la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré représenté par ces actions ou parts »<sup>28</sup>.

Cet excédent est qualifié de boni d'acquisition.

Celui-ci n'est considéré comme un dividende distribué que lorsque cette acquisition aboutit à un prélèvement sur les fonds propres de la société<sup>29</sup>.

Il convient, dès lors, de distinguer :

- les opérations d'acquisition portant immédiatement annulation des actions ;
- les opérations d'acquisition portant sur moins de 20 % des titres de la société qui sont faites en vue de conserver les titres en portefeuille ; et
- les opérations d'acquisition portant sur plus de 20 % des titres de la société qui sont faites en vue de conserver les titres en portefeuille.

Le principe de taxation repose sur la nécessité d'un appauvrissement de la société.

Cet appauvrissement est réputé se réaliser :

- lors de l'annulation des actions ou parts propres en cas de non-respect du Code des sociétés ;
- lorsque et dans la mesure où une réduction de valeur est comptabilisée sur lesdites actions ou parts ;
- lors de l'aliénation avec moins-value de ces actions ou parts ;
- lorsque la société est dissoute.

Le boni ainsi qualifié de dividende distribué lors de l'appauvrissement de la société est soumis au taux du précompte mobilier de 30 %, sauf si les titres sous-jacents bénéficient du régime des RDT (voy. *supra*).

Par fiction, la loi a prévu une taxation même à défaut d'appauvrissement lorsque l'acquisition des titres dépasse 20 % de ceux-ci (et seulement dans la mesure de ce dépassement).

## 5. Création d'une base imposable au sein de la société holding – Les *management fees*

Que ce soit dans le but de jouir de revenus plus réguliers et de pouvoir ainsi faire face plus facilement aux obligations financières liées à l'acquisition des titres ou que ce soit pour des raisons fiscales (neutralisation des charges professionnelles que représentent les intérêts payés aux organismes financiers par la création d'une base imposable), il est fréquemment conseillé à la société mère de s'attribuer des *management fees* en provenance de la société cible après son acquisition.

Ces *management fees* peuvent être liés à l'exercice d'un mandat par la société holding ou à la réalisation de prestations techniques, commerciales ou administratives pour compte de la société cible.

Au niveau du droit des sociétés, il y a lieu de respecter les procédures de conflits d'intérêts prévues aux articles 5:76 et 5:77, 7:96 et 7:102 du CSA, s'agissant d'un conflit direct de nature patrimoniale entre l'administrateur et la société d'exploitation.

Une attention particulière doit cependant être apportée à ce type d'opération du point de vue fiscal puisque les *management fees* doivent respecter les conditions de l'article 49 du CIR 92<sup>30</sup> applicables aux frais professionnels. La condition posant le plus souvent problème est celle de la réalité des prestations effectuées.

Il est désormais interdit par le CSA d'exercer à la fois un mandat en personne physique et comme représentant permanent d'une personne morale administratrice ; il y a cependant lieu d'éviter un maximum les doubles casquettes (administrateur et prestataire de services en dehors d'un mandat d'administrateur par exemple).

Le rejet à titre de frais professionnels entraînera le plus fréquemment une double imposition puisque les *management fees* auront été taxés dans le chef du prestataire de services et le seront une seconde fois dans le chef du preneur de services lors du rejet de leur déductibilité.

<sup>26</sup> Hypothèses concernant exclusivement les SA.

<sup>27</sup> Art. 5:146 CSA pour les SRL et art. 7:219 CSA pour les SA.

<sup>28</sup> Art. 186, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92.

<sup>29</sup> Art. 186, al. 1<sup>er</sup> et 2, CIR 92.

<sup>30</sup> Les frais doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de la profession de la société gérée ; avoir été faits ou supportés durant la période imposable ; avoir été faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables ; être justifiés par la société gérée tant quant à leur réalité que quant à leur montant.

Notre programme de formations se décline en plusieurs volets.  
Toutes les **Après-Midi de la Fiscalité** et les **Pratiques de Stage** sont déjà disponibles pour 2023.  
Ce programme s'enrichit au fur et à mesure de **Cycles** et de **Journées thématiques**.  
Nous vous proposons aussi un **catalogue d'E-learning** riche de plus de 50 formations.

**Informations et inscriptions sur [www.oecb.be](http://www.oecb.be).**

<b>APRÈS-MIDIS DE LA FISCALITÉ</b> EN PRÉSENTIEL AU COMPLEXE IMAGIBRAINE, À BRAINE-L'ALLEUD DE 13H30 À 16H30		
<b>PREMIER SEMESTRE 2023</b>		
Commentaire de la déclaration IPP de l'exercice d'imposition 2023 (partie 1)	07.06.2023	Bernard Mariscal, <i>Conseiller fiscal et Benefits Expert</i>
Commentaire de la déclaration IPP de l'exercice d'imposition 2023 (partie 2)	14.06.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Commentaire de la déclaration I.SOC. de l'exercice d'imposition 2023 (partie 1)	21.06.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Commentaire de la déclaration I.SOC. de l'exercice d'imposition 2023 (partie 2)	28.06.2023	Olivier Evrard, <i>Conseiller-Expert ESO, SPF Finances</i>
<b>PREMIER ET SECOND SEMESTRE 2023</b>		
Les APMF reprendront le 13 septembre ! Retrouvez toutes les dates sur notre site internet		
<b>CYCLES</b> EN PRÉSENTIEL BUSINESS CENTER, OHAIN		
Cycle Déclaration I.SOC. 2023 – revenus 2022 12 heures 4 soirées	06, 13, 20 et 27.06.2023 De 18h à 21h	Olivier Evrard, <i>Conseiller-Expert ESO, SPF Finances</i>
Cycle résidentiel en CORSE Loi Insolvabilité et actualités fiscales 15 heures 4 séances durant le séjour + 1 séance le 14.09.2023 de 18h à 21h à Ohain	Du 02 au 09.09.2023	Gérard Delvaux, <i>Président OECCBB</i> Thierry Litannie, <i>Avocat</i> Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Cycle Valorisation d'entreprises 8 heures 2 matinées	05 et 12.12.2023 De 9h30 à 13h30	Alexandre Streel, <i>Réviseur d'entreprises</i>

Cybersécurité : maîtriser ou périr	08.06.2023 De 13h30 à 16h30	Michel Claise, <i>Juge d'instruction</i> Olivier Bogaert, <i>Commissaire</i> Gérard Delvaux, <i>Président OECCBB</i> Nathalie Ragheno, <i>Conseillère cyber FEB</i>
Les petits déjeuners du stage : Toutes les questions pour le stagiaire et son maître de stage	17.06.2023 De 9h30 à 12h	Micheline Claes, <i>Administratrice de l'OECCBB</i>
Mission spéciale « Liquidation » : Aspects CSA, fiscaux, comptables et mission d'audit	03.10.2023 De 9h30 à 17h30	Caroline Gillot, <i>Avocate</i> Damien Philippot, <i>Avocat</i> Cathy Duchesne, <i>Réviseur d'entreprises</i>
Pension des indépendants, aperçu des actualités de tous les piliers	21.11.2023 De 13h30 à 17h30	Florence Delogne, <i>Avocate</i>
Mission spéciale « Transformation » : Aspects CSA, fiscaux, comptables et mission d'audit	23.11.2023 De 9h30 à 17h30	Edouard-Jean Navez, <i>Notaire</i> Jérôme Terfve, <i>Avocat</i> Véronique Lebrun, <i>Réviseur d'entreprises</i>
Droit et assurance de la responsabilité professionnelle de l'expert-comptable	28.11.2023 De 13h30 à 17h30	Renaud Vanbergen, <i>Avocat</i> Hughes de Montjoye, <i>Expert-comptable certifié</i>
L'insolvabilité des entreprises et la responsabilité des dirigeants en (r)évolution	19.12.2023 De 9h30 à 17h30	Gérard Delvaux, <i>Président OECCBB</i> Nathalie Procureur, <i>Expert-comptable et</i> <i>Conseil fiscal</i> Jérôme Henri, Tristan Lhoir, Emanuele Ceci, <i>Avocats</i>

Comptabilité générale - comptes annuels et règles d'évaluation - WEBINAIRE -	05 et 06.09.2023	Abdel Serghini, <i>Reviseur et Expert-comptable certifié</i>
Le CSA en pratique - WEBINAIRE -	07 et 11.09.2023	Emma Dassy, <i>Avocate</i>
IPP - PRÉSENTIEL -	12 et 25.09.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Contrôle interne et externe  - WEBINAIRE -	18 et 20.09.2023	John Lebrun, <i>Expert-comptable certifié et Réviseur d'entreprises</i> Bernard Vandendorre, <i>Expert-comptable certifié</i>
Fusions - PRÉSENTIEL -	19.09.2023 et 03.10.2023	Christophe Remon, <i>Réviseur d'entreprises</i>
TVA - PRÉSENTIEL -	21.09.2023 et 11.10.2023	Laurent Tainmont, <i>Avocat fiscaliste</i>
Procédure fiscale - WEBINAIRE -	26 et 28.09.2023	Julien Buy, <i>Avocat fiscaliste</i>
Valorisation d'entreprises - WEBINAIRE -	02.10.2023	Charles Maldague, <i>Expert-comptable certifié</i>
Successions et donations - WEBINAIRE -	05 et 12.10.2023	Daphné De Laveleye, <i>Avocate</i>
Fusions, aspects fiscaux  - WEBINAIRE -	10.10.2023	Emmanuel Sanzot, <i>Conseil fiscal et Expert-comptable certifié</i>
I.SOC. - WEBINAIRE -	25 et 26.10.2023	Geoffroy Galéa, <i>Avocat</i>
Gestion financière - PRÉSENTIEL -	08.11.2023	Philippe Dothée, <i>Expert-comptable et fiscal certifié</i>
Audit fiscal des comptes - WEBINAIRE -	06 et 10.11.2023	Vincent Delvaux, <i>Expert-comptable et fiscal certifié</i>

**Des questions ?**

**N'hésitez pas à nous contacter au 02/ 343 02 12  
ou à l'adresse [info@oecb.be](mailto:info@oecb.be)**

## Nouvelles conditions concernant l'accès au registre UBO par le grand public

Le 17 février 2023, ont été publiées au *Moniteur belge* les nouvelles dispositions modifiant la procédure relative à la consultation du registre UBO, afin de la mettre en conformité avec l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE »).

Par décision du 22 novembre 2022, la CJUE avait jugé que le libre accès du grand public aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs (« UBO ») constituait une ingérence grave et injustifiée dans les droits fondamentaux au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel. En application de cette décision, ce libre accès avait donc été suspendu par les autorités des États membres<sup>1</sup>.

La législation belge vient d'être modifiée<sup>2</sup> afin de rendre l'accès du grand public conforme à la décision de la CJUE. Désormais, seules les personnes physiques et morales qui peuvent démontrer un intérêt légitime ont accès (gratuitement) aux informations UBO des personnes morales belges. L'intérêt légitime doit s'inscrire dans le cadre de la prévention du blanchiment de capitaux, du financement du terrorisme et des activités sous-jacentes connexes, tels que définis dans la loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux (« la lutte contre le blanchiment d'argent »). La législation précise que le demandeur a un intérêt légitime s'il remplit l'une des conditions suivantes :

- le demandeur poursuit *un objet social* ou *exerce une activité de manière durable et effective* en lien avec la lutte contre le blanchiment d'argent;
- le demandeur *agit en justice* dans le cadre de l'objet social ou des activités en lien avec la lutte contre le blanchiment d'argent en *vue d'assurer la défense* d'un intérêt en rapport avec cet objet ou ces activités; ou
- le demandeur va *établir une relation économique ou effectuer des opérations avec un redevable d'information* et le demandeur est *impliqué dans des activités* qui s'inscrivent dans le cadre de lutte contre le blanchiment d'argent.

Il convient de noter qu'une grande partie des acteurs impliqués dans la lutte contre le blanchiment d'argent avaient déjà accès au registre, et ce, en tant qu'autorités compétentes ou entités assujetties. En attendant les développements informatiques permettant d'adapter le registre UBO à ces nouvelles dispositions légales, les demandes de consultation peuvent être envoyées par email à l'adresse [ubobelgium@minfin.fed.be](mailto:ubobelgium@minfin.fed.be).

● GUILLAUME RUE

Avocat au barreau de Bruxelles

1 G. RUE, « L'accès public au registre UBO suspendu », Bull. OECCBB, n° 44, p. 6.

2 Loi du 8 février 2023 portant modification de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, M.B., 17 février 2023, p. 23617; arrêté royal du 8 février 2023 modifiant l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO, M.B., 17 février 2023, p. 23620.

## L'âge de la pension des indépendants

La matière – très sensible – des pensions a connu plusieurs évolutions visant à retarder l'âge minimum à partir duquel une pension peut être prise.

C'est dans ce cadre qu'est intervenue la loi du 10 août 2015. Elle a notamment modifié l'arrêté royal du 30 janvier 1997 relatif au régime de pension des travailleurs indépendants. Restait à adapter leur règlement général<sup>1</sup>. C'est chose faite par un arrêté royal du 29 janvier 2023<sup>2</sup>.

L'arrêté royal du 30 janvier 1997 réglemente la pension des indépendants prenant cours au plus tôt le 1<sup>er</sup> juillet 1997. Son article 3 fixe l'âge de la pension à 65 ans. Par la loi du 10 août 2015, cet âge a été porté à 66 ans pour les pensions prenant cours entre le 1<sup>er</sup> février 2015 et le 1<sup>er</sup> janvier 2030, et 67 ans pour celles prenant cours au plus tôt le 1<sup>er</sup> février 2030.

Le règlement général relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants (arrêté royal du 22 décembre 1967) a donc dû être mis en conformité avec ces dispositions légales et réglementaires.

Dorénavant, l'âge de la pension est défini par référence à l'arrêté du 30 janvier 1997, que ce soit en matière de pension de retraite (art. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>), de pension de survie (art. 25), de pension de conjoint divorcé (art. 92), de pension inconditionnelle (art. 163) ou en ce qui concerne les règles en matière de cumul avec une activité professionnelle (art. 107).

Cet âge est également celui à partir duquel les droits à la pension sont examinés d'office (art. 133quinquies), par exemple après un refus au motif que la pension avait été demandée trop tôt (art. 154, 8<sup>o</sup>).

Enfin, l'allocation de transition est désormais accordée, en cas de décès d'un conjoint indépendant, lors du trimestre où il a atteint ou aurait dû atteindre l'âge de 21 ans (art. 53bis). Auparavant, le décès pouvait survenir dans le trimestre de son vingtième anniversaire.

● GAUTHIER MARY

Juge au Tribunal du travail francophone de Bruxelles

1 Arrêté royal du 22 décembre 1967 portant règlement général relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants.

2 Arrêté royal du 29 janvier 2023 modifiant l'arrêté royal du 22 décembre 1967 portant règlement général relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants, en ce qui concerne l'âge de la pension, M.B., 15 février 2023, p. 23019.

## Mesure temporaire de droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants

La loi du 6 février 2023 introduisant une mesure temporaire de droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants suite au conflit entre la Russie et l'Ukraine a été publiée le 16 février 2023<sup>1</sup>.

L'aide octroyée consiste en une prestation financière<sup>2</sup> et concerne la période du 1<sup>er</sup> avril 2022 au 30 juin 2022. Elle peut cependant être prolongée par arrêté royal<sup>3</sup>. Cette loi s'applique aux travailleurs indépendants, aidants et conjoints aidants<sup>4</sup>, exerçant à titre principal ou, sous certaines conditions, à titre complémentaire<sup>5</sup> (l'indemnité accordée est alors divisée par deux). L'indépendant doit être redevable de cotisations sociales temporaires pendant la période pour laquelle il sollicite le droit. Il doit, en outre, répondre aux conditions suivantes<sup>6</sup> :

- être directement affecté dans l'exercice de son activité par le conflit;
- démontrer, pour le mois civil précédant le mois civil sur lequel porte la demande, que son activité connaît une diminution d'au moins 40 % du chiffre d'affaires par rapport au même mois civil de l'année 2019;
- voir son chiffre d'affaires diminuer, et ce, en lien causal clair et direct avec le conflit;
- payer effectivement les cotisations provisoires de minimum 4 trimestres pendant la période de 16 trimestres qui précède le premier jour du trimestre suivant le trimestre du mois civil sur lequel porte la demande<sup>7</sup> ;
- ne pas bénéficier du droit passerelle d'une autre manière.

Des règles de cumul avec les revenus de remplacements sont prévues<sup>8</sup>. Précision importante : la demande doit être introduite au plus tard pendant le deuxième trimestre suivant le trimestre au cours duquel se trouve la période pour laquelle la demande est effectuée, soit le 31 décembre 2022 au plus tard ! L'entrée en vigueur de la loi n'a donc qu'un intérêt tout relatif. Elle permet cependant deux choses :

- offrir un fondement légal aux demandes introduites dans le délai prescrit, à la suite de l'annonce de l'accord survenu au sein du Conseil des ministres, le 1<sup>er</sup> avril 2022<sup>9</sup> ;
- prévoir un cadre en cas de prolongation de la période d'application de la mesure par le Roi.

● GEOFFROY DEPLUS

Avocat au barreau de Mons

1 Ci-après dénommée « la loi ».

2 Soit le montant prévu par l'article 10, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 décembre 2016 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants ; le maintien des droits sociaux en matière d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités est ici exclu.

3 Art. 5.

4 Art. 3, Squater, 6 et 7bis de l'AR n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants.

5 Voy. art. 2, § 2.

6 Art. 3 de la loi ; les conditions visées à l'article 5 de la loi du 22 décembre 2016 précitée, ne s'appliquent pas (NB : cette loi a été abrogée au 31 décembre 2022, mais était en vigueur pour la période concernée).

7 En cas d'assujettissement pendant 12 trimestres et moins de 16 trimestres, le paiement effectif de deux trimestres suffit.

8 Art. 3, § 3.

9 Voy. sur le site <https://socialsecurity.belgium.be>.

## Le RCD et... les statistiques de l'année 2022

Chaque année, la Banque nationale de Belgique dresse un rapport sur le fonctionnement de la Centrale des crédits aux particuliers et sur l'évolution des données enregistrées.

Les statistiques de l'année 2022 révèlent les résultats suivants en matière de règlement collectif de dettes<sup>1</sup>.

### Dossiers en cours

(voy. tableau 1)

### Évolutions

(voy. tableau 2)

### Précisions

La durée qui sépare l'admissibilité et la fin de plan se situe majoritairement dans la tranche « > 6 ans et ≤ 9 ans » (59,9 % en cas de plan amiable ; 46,8 % en cas de plan judiciaire).

On peut déplorer que la date de fin de plan soit souvent non spécifiée (8.421 - soit 24,4 % de - plans amiables ; 373 - soit 22,5 % de - plans judiciaires).

L'article 1390<sup>quater</sup>, § 2, 3<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup>, du Code judiciaire, prévoit pourtant que le médiateur de dettes insère, dans le fichier des avis, une mention relative au terme du plan de règlement, tant pour les plans de règlement amiable que pour les plans de règlement judiciaire ; au demeurant, rappelons que le terme du plan ne doit pas être confondu avec la date de la décision qui met un terme au règlement collectif de dettes, dont le médiateur de dettes doit également faire mention dans le fichier des avis.

● CHRISTOPHE BEDORET  
Magistrat

Tableau 1. Dossiers en cours

Arrondissements administratifs <sup>2,3</sup>	Personnes admises <sup>4</sup>	Plans amiables	Plans judiciaires	Aucun plan
Gand	3.176 (3.570 <sup>5</sup> )	2.225 (2.493 <sup>6</sup> )	41 (58 <sup>7</sup> )	910 (1.022 <sup>8</sup> )
Alost	2.174 (2.362)	1.490 (1.582)	47 (45)	637 (736)
Saint-Nicolas	1.540 (1.705)	998 (1.062)	26 (31)	516 (619)
Bruges	1.345 (1.515)	750 (725)	16 (18)	579 (774)
Termonde	1.288 (1.391)	845 (911)	32 (35)	411 (448)
Courtrai	1.234 (1.418)	797 (828)	17 (23)	420 (571)
Ostende	971 (1.146)	584 (667)	27 (34)	360 (450)
Roulers	781 (881)	507 (463)	9 (10)	265 (408)
Eeklo	702 (774)	456 (508)	7 (9)	239 (257)
Ypres	614 (646)	320 (270)	19 (18)	275 (358)
Audenarde	582 (626)	379 (384)	19 (14)	184 (228)
Tielt	490 (542)	340 (342)	8 (11)	142 (189)
Furnes	380 (410)	239 (205)	13 (14)	128 (191)
Dixmude	273 (308)	164 (165)	5 (5)	104 (138)
<b>Sous-total</b>	<b>15.550 (17.294)</b>	<b>10.094 (10.605)</b>	<b>286 (300)</b>	<b>5.170 (6.389)</b>
Anvers	4.241 (4.624)	2.596 (3.016)	81 (107)	1.564 (1.501)
Hasselt	2.276 (2.583)	1.497 (1.718)	34 (40)	745 (825)
Malines	1.663 (1.851)	1.177 (1.172)	29 (37)	457 (642)
Turnhout	1.460 (1.623)	1.079 (1.232)	17 (28)	364 (363)
Tongres	1.127 (1.262)	783 (873)	17 (18)	327 (371)
Maaseik	1.113 (1.233)	669 (780)	7 (9)	437 (444)
<b>Sous-total</b>	<b>11.880 (13.176)</b>	<b>7.801 (8.791)</b>	<b>185 (239)</b>	<b>3.894 (4.146)</b>
Louvain	2.218 (2.478)	1.657 (1.838)	25 (31)	536 (609)
Hal-Vilvorde	2.116 (2.413)	1.368 (1.617)	21 (28)	727 (768)
<b>Sous-total</b>	<b>4.334 (4.891)</b>	<b>3.025 (3.455)</b>	<b>46 (59)</b>	<b>1.263 (1.377)</b>
Bruxelles	3.207 (3.634)	2.185 (2.489)	88 (112)	934 (1.033)
<b>Sous-total</b>	<b>3.207 (3.634)</b>	<b>2.185 (2.489)</b>	<b>88 (112)</b>	<b>934 (1.033)</b>
Nivelles	1.638 (1.873)	728 (847)	129 (150)	781 (876)
<b>Sous-total</b>	<b>1.638 (1.873)</b>	<b>728 (847)</b>	<b>129 (150)</b>	<b>781 (876)</b>
Liège	6.262 (6.987)	3.444 (3.999)	99 (103)	2.719 (2.885)
Namur	1.830 (1.978)	704 (743)	103 (125)	1.023 (1.110)
Verviers	1.813 (2.064)	677 (820)	43 (49)	1.093 (1.195)
Huy	1.107 (1.186)	490 (549)	24 (28)	593 (609)
Dinant	743 (844)	380 (429)	44 (52)	319 (363)
Waremme	630 (673)	287 (318)	10 (10)	333 (345)
Philippeville	506 (538)	261 (255)	30 (41)	215 (242)
Marche-en-Famenne	390 (510)	176 (250)	6 (8)	208 (252)
Neufchâteau	282 (306)	135 (175)	7 (8)	140 (123)
Bastogne	203 (222)	109 (122)	5 (4)	89 (96)
Virton	155 (176)	79 (84)	5 (5)	71 (87)
Arlon	109 (124)	52 (63)	5 (3)	52 (58)
<b>Sous-total</b>	<b>14.030 (15.608)</b>	<b>6.794 (7.807)</b>	<b>381 (436)</b>	<b>6.855 (7.365)</b>
Charleroi	2.480 (2.911)	999 (1.026)	325 (387)	1.156 (1.498)
Mons	1.739 (2.114)	798 (908)	23 (30)	918 (1.176)
Tournai-Mouscron	1.304 (1.459)	687 (771)	31 (39)	586 (649)
La Louvière	1.152 (1.341)	307 (363)	44 (65)	801 (913)
Ath	757 (847)	392 (461)	13 (19)	352 (367)
Soignies	687 (819)	312 (335)	20 (29)	355 (455)
Thuin	556 (694)	210 (211)	73 (89)	273 (394)
<b>Sous-total</b>	<b>8.675 (10.185)</b>	<b>3.705 (4.075)</b>	<b>529 (658)</b>	<b>4.441 (5.452)</b>
Résidence à l'étranger	403 (439)	184 (207)	17 (18)	202 (214)
<b>Total</b>	<b>59.717 (67.100)</b>	<b>34.516 (38.276)</b>	<b>1.661 (1.972)</b>	<b>23.540 (26.852)</b>

Tableau 2. Évolutions

	Personnes admises	Plans amiables	Plans judiciaires	Aucun plan	Nouvelles admissibilités
Fin 2011	94.863	31.538	6.802	56.523	17.544
Fin 2012	101.155	35.136	5.594	60.425	16.092
Fin 2013	107.103	42.285	5.840	58.978	17.678
Fin 2014	97.065	34.836	3.402	58.827	17.552
Fin 2015	97.636	37.384	3.461	56.791	15.877
Fin 2016	95.569	42.999	3.383	49.187	15.355
Fin 2017	93.565	44.998	3.106	45.461	14.442
Fin 2018	89.034	45.190	2.824	41.020	12.458
Fin 2019	83.374	44.612	2.508	36.254	12.399
Fin 2020	74.765	41.642	2.274	30.849	9.584
Fin 2021	67.100	38.276	1.972	26.852	9.500
Fin 2022	59.717	34.516	1.661	23.540	8.771

1 La Banque nationale de Belgique doit, en principe, recevoir les informations de la part des greffes, selon les articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 22 avril 1999 (M.B., 19 mai 1999) et est habilitée à interroger le fichier des avis, selon l'article VII.154, 1<sup>o</sup>, du Code de droit économique.

2 Telle est la présentation retenue depuis l'exercice 2014 par la Banque nationale de Belgique.

3 Le classement établi par nos soins est basé sur le nombre de personnes admises dont le dossier est en cours.

4 Les personnes qui font l'objet de décisions de non-admissibilité ne sont pas comptabilisées.

5 Chiffres de l'année 2021.

6 Ibid.

7 Ibid.

8 Ibid.

## Responsabilité pénale et présomption d'innocence des personnes morales

La Cour, dans son arrêt du 10 novembre 2022<sup>1</sup>, a été amenée à s'interroger sur la compatibilité de la responsabilité des personnes morales au regard des articles 47 à 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne (ci-après, « la Charte »).

Lesdits articles 47, 48 et 49 consacrent respectivement le principe de droit à un recours effectif correspondant à l'article 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après, « CEDH »), le principe de présomption d'innocence repris à l'article 6 de la CEDH et le principe de légalité des délits et des peines pendant de l'article 7 de la CEDH.

En l'espèce, la gérante et représentante de la société Delta Stroy a été inculpée pour avoir évité le paiement de dettes fiscales (TVA). Cette procédure pénale était pendante à la date d'introduction de la présente demande de décision préjudicielle.

Au cours d'une procédure distincte, le procureur a proposé à la même juridiction d'infliger une sanction pécuniaire à la société, vu l'avantage patrimonial qu'elle aurait tiré de l'infraction susmentionnée commise par sa gérante. Le tribunal a choisi de saisir la Cour de justice dans le cadre d'un renvoi préjudiciel en raison de ses doutes quant à la conformité, entre autres, au principe de légalité des délits et des peines, en ce que le droit national permet au juge pénal d'infliger à une personne morale une sanction pécuniaire sur la base d'une infraction faisant l'objet d'une procédure pénale parallèle pas encore définitivement clôturée, ce qui méconnaîtrait la présomption d'innocence à l'égard de ladite société.

La Cour dit tout d'abord pour droit que la Charte est applicable au présent litige, en ce que les sanctions administratives et pénales – comme en l'espèce – visant à assurer l'exacte perception de la TVA et à combattre la fraude, constituent une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51.1 de la Charte.

La Cour rappelle que les droits consacrés par la Charte, figurant déjà dans la CEDH, reçoivent en vertu de l'article 52.3 de la Charte le même sens et la même portée que ceux que leur confère la CEDH.

La Cour choisit dès lors de répondre à la question préjudicielle sur la base de l'article 48 de la Charte en ce que l'attribution, par présomption, d'une responsabilité pénale à une personne morale en raison des agissements de son représentant et gérant, dans le cas où cette responsabilité n'a pas encore été définitivement établie, peut s'analyser comme une violation du principe de présomption d'innocence à l'égard de la société.

La Cour constate que, selon le droit bulgare applicable en l'espèce, une sanction pénale peut être infligée à une personne morale avant même que la personne physique la représentant ait été définitivement condamnée au titre de cette infraction.

La juridiction saisie de la proposition du procureur compétent ne peut dès lors contrôler le bien-fondé de la responsabilité pénale de la personne physique, prémices de responsabilité pénale de la personne morale, puisque cette question fait uniquement l'objet de la procédure concernant la personne physique. Il en va de même pour le recours limité organisé par la loi, et ce, toujours sans que la personne morale ne puisse y faire valoir utilement ses observations à cet égard.

La Cour en conclut que, bien que la procédure instaurée permette de protéger les intérêts financiers de l'Union en assurant une correcte perception de la TVA, la nécessité d'une telle réglementation en vue d'éviter un risque systémique d'impunité n'est pas établie. Par ailleurs, cette réglementation en vertu de laquelle le juge peut infliger à une personne morale une sanction pénale pour une infraction dont serait responsable une personne physique investie du pouvoir de l'engager ou de la représenter, sans que la personne morale ne puisse contester la réalité de cette infraction, porte une atteinte manifestement disproportionnée au principe de présomption d'innocence ainsi qu'aux droits de la défense garantis à cette personne morale en vertu de l'article 48 de la Charte<sup>2</sup>.

Les présomptions instaurées en l'espèce dépassent les limites raisonnables en ce qu'elles perdent de vue tant la gravité de l'enjeu que la préservation des droits de la défense, aboutissant à une atteinte disproportionnée au principe de présomption d'innocence.

La Cour rappelle, en outre, que les droits de la défense ont un caractère subjectif<sup>3</sup>. Les parties concernées doivent ainsi pouvoir les exercer effectivement, d'autant plus que les intérêts de la personne morale et celle de son représentant ou gérant peuvent diverger dans certaines hypothèses.

● CATHERINE BROCAL  
Magistrate

<sup>1</sup> CJUE, arrêt Delta Stroy 2003, 10 novembre 2022, C-203/21 et conclusions de l'avocat général M. PRIIT PIKAMÄE.  
<sup>2</sup> Par analogie, Cour eur. D. H., arrêt Jussila c. Finlande, 23 novembre 2006, § 36.  
<sup>3</sup> CJUE, arrêt Adler Real Estate e.a., 9 septembre 2021, C-546/18, point 59 ainsi que la jurisprudence y citée.

# Bulletin

[de l'OECBB]

Comité de rédaction

#### Droit fiscal

**BERNARD MARISCAL**  
Conseiller fiscal  
bmariscal@deloitte.com

**OLIVIER D'AOUT**  
Avocat aux barreaux de Liège et de Charleroi  
Maître de conférences à l'ULiège  
Co-directeur de la licence spéciale de l'UCL Mons  
o.daout@defensob.be

#### Droit de l'entreprise

**GUILLAUME RUE**  
Avocat au barreau de Bruxelles  
gr@cairnlegal.be

#### Droit social et droit judiciaire

**CHRISTOPHE BEDORET**  
Magistrat  
Chargé d'enseignement à l'UMons  
c.bedoret@skynet.be

#### Droit pénal et droit civil

**VÉRONIQUE LAFARQUE**  
Juriste au Parquet de Namur  
veronique.lafarque@just.fgov.be

#### Référents

*Jurisprudence sociale* : **STEVE GILSON**  
*Droit des étrangers* : **CÉLINE VERBROUCK**  
*Droit de la procédure pénale* : **CLÉMENT PHILIPS**  
*Droit administratif* : **BERNARD GARCEZ**  
*Impôts indirects* : **FRANÇOIS COUTUREAU**  
*Droit comptable* : **JEAN PIERRE VINCKE**  
*Droit de l'enseignement* : **BÉNÉDICTE BEAUDUIN**  
*Droit des ASBL* : **MICHEL DAVAGLE**  
*Droit de l'environnement et de l'urbanisme* : **BENOIT HAVET**

#### Coordination

**GÉRARD DELVAUX**  
Président de l'OECBB  
gerard.delvaux@oecbb.be

**MICHELINE CLAES**  
Administrateur de l'OECBB  
mclaes@oecbb.be

#### Secrétariat de rédaction

**CHARLOTTE PATERNOSTRE**  
Place Albert I, 9 à 1300 Limal  
Tél. 010/42.02.96 - Fax. 010/40.21.84  
charlotte.paternostre@anthemis.be  
www.anthemis.be

Toutes les communications concernant la rédaction doivent être adressées au secrétariat de rédaction.  
Abréviation recommandée : *Bull. OECBB*

#### Éditeurs responsables

**PATRICIA KEUNINGS et MARC-OLIVIER LIFRANGE**  
Place Albert I, 9 à 1300 Limal

Le *Bulletin de l'OECBB* est un mensuel tiré à part du *Bulletin Juridique & Social*.

#### ANTHEMIS

Place Albert I, 9 à 1300 Limal  
Tél. 010/42.02.90 - Fax. 010/40.21.84  
abonnement@anthemis.be - www.anthemis.be  
Maquette et mise en page par **Michel RAJ**

© 2022 Anthemis s.a.

ISSN : 2593-8274

Toutes reproductions ou adaptations totales ou partielles des contributions paraissant dans cette revue, par quelque procédé que ce soit et notamment par photocopies, sont interdites sans l'accord préalable et écrit de l'éditeur.



Décidés d'exceller !  
www.oecbb.be

