

[La Une]

La nouvelle directive CSRD sur le reporting ESG : conformité, environnement et développement durable

La nouvelle directive européenne entrera en vigueur dès 2024. Quelles sont les conséquences pour votre entreprise ?

La nouvelle directive européenne sur l'obligation de reporting extrafinancier, dite CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), accroît les exigences et élargit le périmètre des entreprises concernées. Les impacts de cette nouvelle directive ne sont pas à sous-estimer.

1. Contexte

Le 28 novembre 2022, le Conseil européen a officiellement adopté la directive sur les rapports de durabilité des entreprises, la CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), après son adoption par le Parlement européen. Le 16 décembre 2022, la Commission européenne a publié au *Journal officiel de l'Union européenne* la nouvelle directive relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises.

Les États membres disposent alors de dix-huit mois pour la transposer en droit national.

Cette directive vient remplacer la précédente sur le reporting extrafinancier (NFRD - *Non financial Reporting Directive*), et représente une avancée importante pour faire de l'information extrafinancière un nouveau levier de la performance globale des entreprises. Elle introduit pour la première fois une obligation de reporting et de vérification d'informations normées en matière de durabilité pour une majeure partie des entreprises européennes : 50.000 entreprises seront concernées à terme versus 11.700 sous le régime actuel.

Cette évolution, associée à d'autres réglementations comme la *Taxonomie verte*, va transformer durablement l'économie européenne.

Les directions des entreprises devront apporter des changements significatifs à la manière dont les informations relatives à la durabilité sont préparées et publiées, en veillant notamment à appliquer une vision prospective (*objectifs*) et rétrospective, tout en tenant compte à la fois de l'impact des activités de l'entreprise sur le monde extérieur mais aussi de l'impact externe sur le processus de création de valeur de l'entreprise (le concept de « double matérialité »).

2. Quelles sont les entreprises concernées et les modalités d'application ?

La CSRD va concerner environ 50.000 entreprises en Europe à terme, et s'accompagne d'une mise en œuvre progressive sur plusieurs années afin de laisser le temps, notamment pour les petites et moyennes entreprises, de s'y préparer.

Ces nouvelles règles commenceront à s'appliquer aux différentes entreprises concernées entre 2024 et 2028.

- À partir du 1^{er} janvier 2024 pour les grandes entreprises cotées (de plus de 500 employés) déjà soumises à la directive sur le reporting non financier (NFRD), avec des rapports à remettre en 2025.

- À partir du 1^{er} janvier 2025 pour toutes les grandes entreprises, actuellement non soumises à la NFRD, avec des rapports à remettre en 2026 et remplissant deux des trois critères suivants :

- plus de 250 employés ;
- 40 millions d'euros de chiffre d'affaires ;
- 20 millions d'euros d'actifs totaux.

- À partir du 1^{er} janvier 2026 pour les PME et autres entreprises cotées en bourse (de 10 à 250 employés), les rapports devant être remis en 2027 avec une possibilité de différer leur obligation de reporting jusqu'en 2028.

- À partir du 1^{er} janvier 2028 pour les filiales européennes de sociétés mères non européennes qui réalisent plus de 150 millions d'euros de chiffre d'affaires en Europe.

3. Quelles informations doivent être intégrées au reporting ESG ?

Un des points importants apporté par la CSRD est la notion de double matérialité. Celle-ci requiert des entreprises une identification et une prise en compte de leurs enjeux ESG majeurs à travers les risques et opportunités que ceux-ci peuvent entraîner pour elle, mais aussi des im-

Sommaire - n° 49

La loi transposant la directive européenne relative aux cadres de restructuration préventive a été votée ce 25 mai	p.3
Droits d'auteur : un peu de baume au cœur pour les auteurs	p.3
Annulation de la circulaire 2021/C/2 relative à l'article 8 du Code des droits de succession	p.3
Le recours au régime fiscal des droits d'auteur est-il abusif ?	p.4
Bâtiments anciens transformés : sont-ils ou non visés par l'exemption TVA ?	p.4
Qui peut obtenir la restitution de la taxe en cas de créance non payée ?	p.5
Traitement fiscal des primes pour indépendants débutants	p.5
L'accès d'un membre de l'ASBL à des données à caractère personnel	p.6
La fiscalité des placements immobiliers et financiers : investir en société ou en personne physique ?	p.7
Création prochaine de la Commission du travail des Arts (II)	p.13
Le RCD et... la déclaration de créance partielle	p.14
Modification de la loi sur le statut unique : peut-on revoir la copie ?	p.15
Assurance indemnités et assurance maternité en faveur des indépendants et des conjoints aidants	p.15
Gérant de droit, gérant de fait : quelle responsabilité pénale pour chacun ?	p.16
Le consentement dans le cadre de l'acceptation des conditions générales	p.17

(suite en page 2)



Décidés d'exceller !
www.oeccbb.be



ANTHEMIS
www.anthemis.be

pacts qu'elle peut avoir sur la société et l'environnement.

Le contenu des futurs rapports ESG respectant la CSRD devra se conformer aux exigences décrites dans les *ESRS (European Sustainability Reporting Standards)*, en cours de développement par l'EFRAG se basant sur l'architecture suivante :

a. Trois domaines de reporting

- La stratégie de l'entreprise (la stratégie et le modèle d'affaires, la gouvernance et l'analyse des principaux impacts, risques et opportunités).
- La mise en œuvre de cette stratégie (les politiques, les objectifs, les actions et les ressources allouées).
- La performance (les KPIs – *Key Performance Indicators* – notamment de suivi de l'atteinte des objectifs).

b. Trois thèmes couverts

Il est demandé aux entreprises de reporter sur :

- leurs enjeux environnementaux ;
- leurs enjeux sociaux ;
- leurs enjeux de gouvernance.

c. Trois niveaux d'information (standards de reporting)

- Les *standards transversaux*, obligatoires pour toutes les entreprises concernées par la CSRD et applicables à compter de l'exercice de reporting 2024. Ces treize standards couvriront les thèmes suivants :
 - principes généraux et stratégie, gouvernance et analyse de matérialité ;
 - changement climatique, pollution, eau et ressources marines, biodiversité, utilisation des ressources et économie circulaire ;
 - effectifs (conditions de travail, égalité de traitement, respect des droits humains), travailleurs dans la chaîne de valeur, communautés impactées et consommateurs et utilisateurs finaux ;
 - gouvernance, gestion des risques, contrôle interne et conduite des affaires.
- Les *standards sectoriels*, obligatoires pour toutes les entreprises concernées en fonction de leur secteur d'activité. Ces standards sont en cours de rédaction et attendus pour juin 2024 pour une utilisation effective sur l'exercice 2025.
- Les *informations spécifiques* à l'entreprise, selon les enjeux qu'elle considère importants et qui n'auraient pas été couverts dans le reste du rapport ESG. Ce *reporting*, lui, n'est pas obligatoire.

Toutes les informations divulguées sur la durabilité devront appliquer une *vision prospective* et *rétrospective* et devront être à la fois *qualitatives* et *quantitatives*. Elles devront également tenir compte des horizons à court, moyen et long terme et considérer l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entreprise.

Pour respecter le principe de proportionnalité, la Commission européenne adoptera des normes obligatoires de reporting ESG pour les grandes

entreprises et des normes distinctes et proportionnées pour les PME.

Pour que les informations sur la durabilité soient plus faciles à rechercher par les utilisateurs des rapports ESG, les entreprises seront tenues de préparer leurs états financiers et leur rapport de gestion dans un format XHTML unique et de baliser les informations sur la durabilité, selon une taxonomie numérique.

4. Comment se préparer ?

Pour les entreprises déjà soumises à la *déclaration annuelle de performance extrafinancière*, cet exercice de reporting ne sera pas nouveau. Il requerra cependant un effort plus important en termes de collecte et de consolidation de données et d'informations compte tenu de l'élargissement des thèmes et indicateurs couverts par la CSRD.

Si votre entreprise n'est pas actuellement concernée par la CSRD, prévoyez et anticipez la mise en place de l'évolution de cette réglementation européenne :

a. Étendre la veille réglementaire pour couvrir les enjeux ESG

La réglementation étant en cours d'élaboration, il est nécessaire d'adapter votre système de veille réglementaire pour y intégrer les sujets ESG.

Pour permettre une revue efficace, il sera nécessaire de pouvoir créer des tâches de conformité liées à ces exigences ou recommandations, de pouvoir les attribuer aux personnes chargées de les évaluer et de pouvoir ensuite créer les plans d'action préventifs/correctifs correspondants. Certaines entreprises se sont déjà aidées des lignes directrices de l'ISO 26000

(responsabilité sociétale) pour améliorer leur système de management de la durabilité.

b. Identifier les impacts et les risques significatifs en lien avec les enjeux ESG

Commencez dès que possible à collecter vos données ESG, pour ne pas être pris de court et vous permettre de faire rapidement un premier bilan interne en termes de :

- disponibilité et qualité des données et informations requises ;
- impacts, risques et opportunités liés à vos activités et vos implantations dans une approche de double matérialité ;
- performance ESG.

Comme précisé précédemment, les exigences CSRD pour le rapport ESG couvrent l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entreprise. En conséquence, la charge de travail de collecte, d'analyse et de reporting peut vite devenir importante. Pensons notamment à :

- réaliser votre cartographie de parties prenantes ;
- retranscrire et réaliser votre analyse de double matérialité ;
- intégrer les indicateurs de reporting ESG requis par la CSRD ;
- mettre en place et gérer vos process internes de collecte, validation et consolidation.

c. Réaliser un bilan des émissions de GES (gaz à effet de serre) de l'entreprise

Rappelons que certaines entreprises sont déjà soumises à l'obligation de réaliser un bilan carbone.

Soyons attentifs au fait que la plupart des établissements bancaires établissent déjà un rating des entreprises qui souhaitent souscrire des emprunts pour financer de nouveaux investissements. En fonction du rating propre à l'entreprise et à l'investissement envisagé, le taux de l'emprunt sera fixé en conséquence.

Les experts-comptables certifiés et les experts-comptables trouveront dans ce type de reporting une nouvelle source de missions d'accompagnement dans le conseil financier et stratégique aux entreprises

Si l'ITAA a mis en place un groupe de travail sur le sujet et envisage de rédiger une norme commune avec l'IRE, espérons que les rédacteurs garderont à l'esprit le principe de proportionnalité pour les PME.

● MICHELINE CLAES
Administratrice de l'OECBB

[Insolvabilité]

La loi transposant la directive européenne relative aux cadres de restructuration préventive a été votée ce 25 mai¹

La transposition tant attendue par la Belgique de la nouvelle directive européenne sur les cadres préventifs de restructuration est enfin adoptée!

Votée le 25 mai 2023, la nouvelle loi entrera en vigueur le 1^{er} septembre 2023, son intitulé complet étant la loi transposant la directive (UE) 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2019 relative aux cadres de restructuration préventive, à la remise de dettes et aux déchéances, et aux mesures à prendre pour augmenter l'efficacité des procédures en matière de restructuration, d'insolvabilité et de remise de dettes, et modifiant la directive (UE) 2017/1132 et portant des dispositions diverses en matière d'insolvabilité.

Les modifications sont nombreuses, particulièrement s'agissant du nouveau système de « classes » de créanciers dans les réorganisations judiciaires et du pouvoir étendu des tribunaux d'apprécier la viabilité économique des plans qui lui seront soumis.

Le législateur a en effet utilisé différentes mesures de la directive afin d'harmoniser la procédure accessible spécifiquement aux PME avec la procédure avec classes, applicable à toutes les entreprises. Cela a des conséquences significatives sur la pratique actuelle, telles que des procédures confidentielles, un contrôle de viabilité et de faisabilité, un contrôle d'absence, une atteinte déraisonnable ou excessive aux droits et intérêts des créanciers, un prépack faillite, un renforcement considérable de la prévention et du rôle de la Chambre des entreprises en difficulté, la mise en conformité de la PRJ avec l'arrêt Plessers, une possibilité accrue de liquidation, une modification de l'effacement et une plus grande efficacité de l'interdiction.

Nous ne manquerons pas de revenir, sous la forme d'articles, dans les prochains numéros du *Bulletin de l'OECBB* pour commenter plus en détail les conséquences de cette loi pour les professionnels du chiffre et pour les entreprises en général.

● CÉDRIC ALTER
Avocat au barreau de Bruxelles
Co-président du réseau CAP
Professeur en droit des affaires à l'ULB

¹ Cette annonce est issue de la Revue des entreprises en difficulté (REDI), newsletter n° 2023-7).

[Fiscal]

Droits d'auteur : un peu de baume au cœur pour les auteurs

La Cour de cassation a rendu, le 24 mars 2023¹, un arrêt de principe qui constituera, sans aucun doute, une pierre fondatrice de la défense de chaque contribuable qui bénéficie d'une attribution de droits d'auteur.

L'affaire porte sur la situation d'un avocat-collaborateur qui a perçu d'un cabinet d'avocats des droits d'auteur en contrepartie de la cession de ses droits patrimoniaux. Selon l'avocat, cette contrepartie constituait un revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du Code des impôts sur les revenus. L'administration n'était pas de cet avis.

Dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel de Gand avait décidé le 12 mars 2019, en substance, que les avocats ne disposent pas d'espace de créativité en raison des contraintes auxquelles ils sont soumis, telles que les dispositions légales, les éléments factuels ou encore les règles déontologiques.

L'existence d'une « contrainte » est régulièrement avancée par l'administration fiscale pour soutenir que l'œuvre ne serait pas protégée par le droit d'auteur. On peut déjà rappeler qu'une telle condition n'existe pas. Pour que l'œuvre soit protégée par le droit d'auteur, il suffit qu'elle soit originale et exprimée dans une certaine forme.

La Cour de cassation porte son attention sur la notion d'œuvre protégée par le droit d'auteur et, plus particulièrement, sur la condition d'originalité. Celle-ci s'exprime par les choix libres et créatifs de l'auteur au moment de la création de l'œuvre. Selon la Cour, cela signifie que, pour un écrit, l'auteur ait pu faire des choix libres et créatifs en ce qui concerne le choix des mots, leur agencement et leur combinaison, avec lesquels il a donné, d'une manière originale, une expression à son esprit créatif et est arrivé à un résultat qui forme une création intellectuelle. La Cour ajoute avec beaucoup de pertinence que le fait que cette œuvre soit créée dans le cadre de l'activité professionnelle de l'auteur n'empêche nullement que l'œuvre puisse être originale.

Ce n'est pas tout. Elle précise que l'existence d'une contrainte est destructrice de l'originalité uniquement lorsque cette contrainte ne laisse aucun espace de liberté créative à l'auteur. Dans le cas contraire, l'œuvre peut être originale, malgré l'existence d'une contrainte. Pour les avocats, la Cour de cassation rappelle que ceux-ci exercent librement leur profession. Ce principe est d'ailleurs consacré par l'article 444 du Code judiciaire. Selon la Cour, ni les dispositions légales qu'il doit appliquer ni les règles déontologiques n'empêchent l'avocat d'exprimer sa personnalité dans ses écrits par des choix libres et créatifs. Sur la base des éléments résumés ci-dessus, la Cour casse l'arrêt de la Cour d'appel de Gand.

● SÉBASTIEN WATELET
Avocat au barreau de Bruxelles
Licencié en droit fiscal et en droits intellectuels

¹ Cass., 24 mars 2023, RG n° F.21.0052.N, www.juportal.be.

Annulation de la circulaire 2021/C/2 relative à l'article 8 du Code des droits de succession

Le 7 janvier 2021, l'administration fiscale a adopté une circulaire 2021/C/2 relative à l'article 8 du Code des droits de succession et à la taxation applicable selon divers types de contrats d'assurance vie et pour tous les décès survenus à partir du 1^{er} septembre 2018¹.

L'administration y visait notamment l'imposition de la moitié de la valeur de rachat du contrat d'assurance vie en cas de prédécès de l'époux commun en biens qui n'est pas le preneur d'assurance.

Or, dans le nouveau droit des régimes matrimoniaux, pour autant que le conjoint survivant verse une récompense au patrimoine commun, il est considéré que la valeur de rachat d'un contrat d'assurance vie financé par le patrimoine commun est un bien propre du conjoint survivant. Ce dernier ne doit donc pas payer de droits de succession².

À cet égard, l'administration indiquait que « l'objet de la taxation du legs fictif instauré par l'article 8 sont les "sommés, rentes ou valeurs" qu'une personne est appelée à recevoir. Il importe donc peu que la valeur de rachat d'un contrat d'assurance vie soit qualifiée par le Code civil de propre à tel ou tel conjoint puisque cette valeur de rachat n'est pas l'objet du legs fictif ».

Cette question a, entre autres, conduit au dépôt d'un recours en annulation de la circulaire auprès du Conseil d'État le 8 mars 2021.

Dans son arrêt du 24 février 2023³, le Conseil d'État relève la portée réglementaire de la circulaire qui affecte la base imposable établie par l'article 8 du Code des droits de succession sans intervention législative, la violation du principe de légalité de l'impôt consacré à l'article 170 de la Constitution et prononce en conséquence l'annulation de la circulaire.

Les contribuables concernés peuvent se prévaloir de cet arrêt dans les litiges en cours, mais également pour ceux qui sont clôturés via l'introduction d'une demande en restitution de droits de succession⁴.

● FLORENCE FASSIN
Avocate au barreau de Liège-Huy

¹ Date d'entrée en vigueur de la réforme des régimes matrimoniaux ; loi du 22 juillet 2018, M.B., 27 juillet 2018.

² Art. 16 C. succ.

³ N° 255.901.

⁴ Elle doit être adressée par recommandé au bureau de sécurité juridique compétent dans les cinq ans à dater du 1^{er} janvier de l'année du paiement. Voy. art. 138 C. succ.

Le recours au régime fiscal des droits d'auteur est-il abusif?

La Cour d'appel de Liège jette un nouveau pavé dans la « mare des droits d'auteur ». Dans un surprenant arrêt du 8 mars 2023, elle refuse le régime fiscal des droits d'auteur à un architecte sur la base de la disposition anti-abus de droit contenue à l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

Pour rappel, l'article 17, § 1^{er}, 5°, du CIR 92 précise que les revenus tirés de la cession ou de la concession de droits d'auteur constituent des revenus mobiliers. Ces revenus sont présumés de manière irréfragable être imposables au titre de revenu mobilier. Les droits d'auteur sont taxés de manière favorable en comparaison du taux de l'IPP lorsqu'ils ne dépassent pas un certain plafond.

Si l'administration considère que des revenus déclarés au titre de revenus mobiliers, car provenant de la concession de droits d'auteur ne proviennent pas d'une telle concession, mais constituent un revenu professionnel – et qu'elle entend taxer ces revenus au titre de rémunération de dirigeant d'entreprise sur la base de l'article 32 du CIR 92 –, c'est sur elle que repose la charge de cette preuve.

Dans le dossier soumis à l'appréciation de la Cour d'appel de Liège, un contribuable exerçant la profession d'architecte avait cédé à sa société d'exploitation des droits d'auteur pour un montant de 58.720 € (montant maximal autorisé au cours de l'exercice d'imposition concerné). Il ne percevait cependant que 14.309,98 € de revenus de dirigeant d'entreprise. Cette situation économique semble avoir « chagriné » l'administration fiscale ainsi que la Cour d'appel de Liège.

Dans son arrêt, la cour reconnaît tout d'abord aux architectes des droits patrimoniaux sur une œuvre protégée au sens de la législation relative aux droits d'auteur. Elle reconnaît également l'exploitation de cette œuvre protégée par la concession à une société d'exploitation. Il s'agit du volet positif de cet arrêt qui rejette à ce sujet une argumentation trop souvent opposée par l'administration dans ce type de dossier.

La Cour d'appel examine ensuite s'il n'existerait pas un abus de droit en vertu de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92. Pour rappel un acte juridique n'est pas opposable à l'administration en cas d'abus fiscal, c'est-à-dire lorsqu'un contribuable réalise une opération par laquelle il se place en violation des objectifs de la loi fiscale. En l'espèce, la Cour d'appel de Liège fait un surprenant raccourci entre l'exposé des motifs de la loi qui a adopté le régime des droits d'auteur et le libellé de cette dernière. L'arrêt commenté, rappelle que les travaux préparatoires de la loi du 16 juillet 2008 organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur nous informent, entre autres, que le législateur entend protéger les artistes dont le statut serait précaire et instaurer une fiscalité plus conforme à la capacité contributive des artistes et créateurs, eu égard à la spécificité de leur activité.

La cour considère que, par le contrat de concession de droits d'auteur, le contribuable a réalisé une opération par laquelle il prétend à un

régime avantageux en contradiction manifeste avec les objectifs de la loi et serait dès lors constitutif d'un abus fiscal. La cour semble ainsi limiter le bénéfice des droits d'auteur aux professions artistiques.

Ce raisonnement nous paraît particulièrement dangereux dans la mesure où le texte fiscal adopté est clair et non sujet à interprétation, contrairement à l'exposé des motifs. Il vise « les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger ».

Selon la position de la Cour d'appel de Liège, seuls les « artistes » seraient bénéficiaires du régime et tous les autres contribuables comme les graphistes, informaticiens, architectes n'y auraient pas droit au motif qu'ils ne forment pas le public visé par l'exposé des motifs de la loi de juillet 2008. Il est pourtant incontestable que ces professions peuvent bénéficier de droits d'auteur en application de la législation en vigueur et expressément visée par le CIR.

Si l'on peut comprendre que les faits de la cause où un contribuable ne s'est rémunéré quasi exclusivement qu'en droits d'auteur ait pu conduire à cette surprenante décision. Sur le plan de la sécurité juridique, la position de la Cour d'appel de Liège est problématique, d'autant que le service des décisions anticipées rend des décisions depuis plus de 15 ans accordant le bénéfice de la fiscalité sur les droits d'auteur à de très nombreux contribuables qui à proprement parlé ne sont pas des artistes tout en précisant expressément qu'il n'y a pas d'abus fiscal.

Un pourvoi en cassation semble avoir été introduit à l'encontre de cet arrêt. La Cour de cassation vient de casser une décision dans la même veine dans un arrêt où elle reconnaît aux avocats le droit de produire des œuvres protégées¹. Affaire à suivre donc...

● EMMANUEL DELANNOY
Avocat au barreau de Bruxelles

Bâtiments anciens transformés : sont-ils ou non visés par l'exemption TVA?

Dans un article précédent, nous avons indiqué que la Cour de cassation avait décidé d'interroger la CJUE sur l'instrument nécessaire qu'un État membre doit mettre en place pour transposer une option de la directive TVA. Cette dernière vient de publier son arrêt. Rappelez-vous : en mars 2022¹, la Cour de cassation avait interrogé la CJUE sur la transposition dans la législation belge de la notion de « bâtiment neuf après rénovation ». Devant la Cour de cassation, les sociétés en cause avaient défendu que seuls les bâtiments neufs (sortis de terre) étaient susceptibles d'être livrés avec application de la TVA.

En effet, selon elles, la possibilité d'appliquer une taxation aux bâtiments anciens transformés n'est ouverte qu'aux États membres ayant opéré une transposition de l'option offerte par la directive². Or, en Belgique, cette « transposition » s'est faite par le biais d'une circulaire administrative³ et non par une loi. D'où l'interrogation de la Cour de cassation sur la nécessité ou non de transposer une option de la directive TVA par une loi. Cette question s'est révélée être primordiale, car si la CJUE avait décidé qu'une loi était nécessaire, les bâtiments anciens transformés n'auraient jamais pu être soumis à la TVA.

Selon la Cour⁴, lors de la transposition d'une directive, il est particulièrement important, afin que soit satisfaite l'exigence de sécurité juridique, que les particuliers bénéficient d'une situation juridique claire et précise, leur permettant de connaître la plénitude de leurs droits et de s'en prévaloir, le cas échéant, devant les juridictions nationales. Cependant, toujours selon la Cour, laisser à un État membre la possibilité, par le biais du choix d'une transposition, de définir les modalités d'application du critère de la 1^{re} occupation aux transformations d'immeubles reviendrait à considérer que ce cette possibilité serait constitutive de l'assujettissement d'un bâtiment à la TVA, alors que ce dernier résulte en réalité du principe fondamental selon lequel c'est la valeur ajoutée qui détermine l'assujettissement et des définitions issues de la jurisprudence de la Cour.

La Cour arrive donc à la conclusion que l'exonération prévue par la directive européenne pour la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, autres que ceux dont la livraison est effectuée avant leur 1^{re} occupation, s'applique également à la livraison d'un bâtiment ayant fait l'objet d'une 1^{re} occupation avant sa transformation, même si l'État membre concerné n'a pas défini, en droit interne, les modalités d'application du critère de 1^{re} occupation aux transformations d'immeubles.

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

¹ Voy. Bull. OECBB n° 39, juin 2022, p. 4.

² Art. 12, § 2, de la directive 2006/112/CE.

³ Circulaire n° 16 du 28 juin 1973.

⁴ CJUE, arrêt Promo 54, 9 mars 2023, C-239/22.

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

¹ Cass., 24 mars 2023, RG n° F.21.0052.N.

Qui peut obtenir la restitution de la taxe en cas de créance non payée ?

La CJUE a eu à se prononcer sur la personne pouvant réclamer la restitution de la TVA supportée sur une créance qui n'a pas été honorée et cette jurisprudence risque de faire parler d'elle.

Dans l'affaire débattue devant la CJUE¹, la société hongroise Euler Hermes exerçait une activité d'assurance dans le cadre de laquelle elle s'engage, sur la base d'un contrat d'assurance, à verser une indemnité à ses assurés, en cas de non-paiement par les clients de ces derniers d'une créance donnée. Parallèlement à cette indemnisation, la partie correspondante de la valeur de la créance et tous les droits connexes revenant initialement à l'assuré étaient cédés à Euler Hermes.

Cette dernière a introduit auprès de l'administration fiscale hongroise une demande tendant au remboursement de la TVA relative à des créances, en faisant valoir que le montant des indemnités payées par elle au titre de créances définitivement irrécouvrables qu'elle avait assurées comprenait également le montant de la TVA.

La directive TVA envisage² en effet les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération qui a donné lieu au paiement de la TVA et oblige, dans ce cas, les États membres à réduire la base d'imposition.

La Cour va cependant distinguer l'opération de base pouvant faire l'objet d'une réduction de la base d'imposition, de l'opération par laquelle Euler Hermes couvre le non-paiement de la créance.

En l'occurrence, selon la Cour, Euler Hermes a versé aux clients assujettis une indemnité correspondant à 90 % du montant des créances en cause, TVA comprise. Dans ce contexte, il apparaît que la partie des créances ayant fait l'objet d'une indemnisation par Euler Hermes a bien été perçue par les clients assujettis comme contrepartie des opérations imposables en cause.

La Cour arrive donc à la conclusion que cette partie des créances, même si elle a été reçue au titre d'une indemnisation, ne saurait donner lieu à un quelconque droit à réduction de la base d'imposition à la TVA pour les clients assujettis.

Notons que la doctrine administrative belge prévoit, quant à elle, que les assureurs-crédits, dans les cas où ils sont entièrement subrogés dans les droits des assurés, peuvent obtenir un droit à restitution, sur la base de l'article 77, § 1, 7°, du CTVA³.

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

¹ CJUE, arrêt Euler Hermes, 9 février 2023, C-482/21.

² Art. 90, § 1, de la directive TVA.

³ Commentaire TVA, Livre IV, Chapitre 14, Section 4, point 3.

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

Traitement fiscal des primes pour indépendants débutants

Des primes régionales sont attribuées aux indépendants débutants. Il s'agit plus précisément :

- du *bonus emploi plus* flamand pour indépendants débutants ;
- de la prime de transition flamande ;
- de l'incitant financier wallon « Airbag » ;
- et de la prime pour indépendant de la Région de Bruxelles-Capitale.

Mais quel est le régime fiscal de ces différentes primes ? C'est l'objet d'une récente circulaire¹.

En matière d'impôts sur les revenus, ces primes constituent dans le chef de l'indépendant débutant des revenus professionnels imposables qui, selon le cas, sont qualifiés :

- soit de bénéfices d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles ;
- soit de profits, lorsqu'il s'agit de prestations effectuées dans le cadre d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une occupation lucrative dont les revenus ne sont pas considérés comme des bénéfices ou des rémunérations ;
- soit de bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure, lorsque la prime est obtenue après la cessation de l'activité indépendante ;
- soit de rémunérations de dirigeant d'entreprise.

Les primes sont imposables globalement au taux progressif, à moins que la prime ne soit qualifiée de bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure. Dans ce dernier cas, cette prime est en principe imposable distinctement au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu douze mois de revenus professionnels imposables, sauf si la globalisation avec les autres revenus est plus avantageuse.

Chaque année, l'administration générale de la fiscalité demande aux services publics de lui fournir tous les renseignements nécessaires pour assurer l'établissement de l'impôt prélevé par l'État. Les renseignements relatifs aux subventions, subsides, prêts, primes, etc. dépassant 620 € (hors TVA) par an et par bénéficiaire doivent être communiqués au moyen d'une fiche 281.93.

● BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal

¹ Circulaire 2023/C/28 du 16 mars 2023 relative aux primes régionales pour indépendants débutants.

Le Parlement européen approuve le règlement MiCA sur les cryptomonnaies

Le 20 avril 2023, le Parlement européen a approuvé la mise en place du règlement sur les marchés de crypto-actifs (« MiCA »), qui posera un cadre législatif clair pour les acteurs du secteur des cryptomonnaies.

Le règlement MiCA¹ fait partie du train de mesures sur la finance numérique, lequel vise à libérer et à renforcer encore davantage le potentiel que la finance numérique peut offrir sur le plan de l'innovation et de la concurrence, tout en garantissant la protection des consommateurs et la stabilité financière dans l'ensemble de l'UE.

Le texte couvre à la fois l'offre et l'admission aux négociations de crypto-actifs, y compris de « stablecoins », et la fourniture de services sur ces crypto-actifs. Il contient également un dispositif d'encadrement des abus de marché sur crypto-actifs qui sera applicable à toute personne impliquée dans la réalisation de transactions sur ces actifs. Ce règlement remplacera les cadres nationaux mis en place par certains États membres de l'UE.

Les jetons non fongibles (« NFT ») sont exclus du champ d'application du règlement MiCA, à moins qu'ils ne remplissent certains critères évoqués par le texte.

Le règlement MiCA prévoit un agrément obligatoire pour les prestataires fournissant des services sur crypto-actifs. Les prestataires qui seront agréés en application du règlement MiCA pourront bénéficier du passeport européen et fournir leurs services dans tous les pays de l'UE.

Le règlement MiCA protégera les consommateurs en demandant aux émetteurs de « stablecoins » de constituer une réserve suffisamment liquide. Chaque détenteur de prétendus « stablecoins » pourra se faire rembourser à tout moment et gratuitement par l'émetteur et les règles régissant le fonctionnement des réserves prévoient également une liquidité minimale adéquate.

Par ailleurs, les acteurs du marché des crypto-actifs seront tenus de déclarer des informations concernant leurs empreintes environnementale et climatique. L'Autorité européenne des marchés financiers (« AEMF ») élaborera des projets de normes techniques réglementaires sur le contenu, les méthodes et la présentation des informations relatives aux principales incidences négatives sur l'environnement et le climat.

Sous réserve d'une adoption par le Conseil de l'Union européenne, le texte entrera en vigueur en juillet 2023. Il sera applicable 18 mois après cette date, soit en janvier 2025. Des mesures relatives aux « stablecoins » entreront toutefois en application 12 mois après l'entrée en vigueur du texte, soit en juillet 2024.

● GUILLAUME RUE
Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil sur les marchés de crypto-actifs, et modifiant la directive (UE) 2019/1937, disponible sur <https://eur-lex.europa.eu>.

L'accès d'un membre de l'ASBL à des données à caractère personnel

L'article 3:103 du CSA dispose qu'«[a]u cas où aucun commissaire n'est nommé, tous les membres peuvent consulter au siège de l'association tous les procès-verbaux et décisions de l'assemblée générale, de l'organe d'administration ou des personnes, occupant ou non une fonction de direction, qui sont investies d'un mandat au sein ou pour le compte de l'association, de même que tous les documents comptables de l'association». Cela signifie-t-il que le conseil d'administration doit permettre aux membres de consulter tous les documents? Cette question se pose notamment dans certaines ASBL où des membres exigeraient que le conseil d'administration leur produise la fiche de paie de certains travailleurs.

Précisons d'emblée que le droit institué par le CSA connaît deux limitations importantes : la demande ne doit pas être constitutive d'un abus de droit et elle ne peut venir en contrariété avec d'autres dispositions légales¹.

Si le membre entend exercer son droit de consultation et réclame de pouvoir consulter certains documents, il adresse sa demande au conseil d'administration qui, selon nous, pourrait, en cas d'abus de droit, refuser d'accéder à la demande du membre. Aussi, le conseil serait-il bien inspiré d'exiger, bien que le texte légal ne le précise pas explicitement, que le membre précise, dans un écrit, les raisons pour lesquelles il souhaite consulter telle ou telle pièce. Il restera évidemment à qualifier, le cas échéant, la situation d'abus de droit.

Par ailleurs, l'accès à certaines données peut faire l'objet d'une interdiction de divulgation de celles-ci. Tel est, par exemple, le cas des données à caractère personnel, dont certaines sont par ailleurs couvertes également par le secret professionnel. Ainsi, l'article 5 du RGPD

exige-t-il que non seulement le traitement des données à caractère personnel soit licite, loyal et transparent, mais aussi qu'il poursuive une finalité déterminée, explicite et légitime. Les données salariales détenues par l'employeur (l'ASBL) sont assurément des données à caractère personnel que celui-ci collecte licitement, mais dont le traitement doit respecter la finalité déclarée, à savoir le calcul de la rémunération du travailleur et la gestion du personnel. L'employeur doit donc assurer la confidentialité de ces données. Autrement dit, le principe veut que des données individuelles ne soient pas communiquées aux membres.

Il reste que l'assemblée générale dispose du pouvoir légal d'approuver les comptes, ce qui sous-entend le pouvoir de vérifier ou de faire vérifier l'exactitude des dépenses de l'ASBL, notamment en matière salariale. En effet, le contrôle de la bonne gestion de l'association implique la possibilité pour les membres de vérifier si des travailleurs ne perçoivent pas des rémunérations exagérées. Mais par ailleurs, l'ASBL

est gardienne des données à caractère personnel des travailleurs et la divulgation de ces données pourrait mettre en cause la responsabilité de l'ASBL et du responsable du traitement des données à caractère personnel.

On en revient à la raison qui motive une telle demande de la part du membre. Si la demande de celui-ci paraît abusive, nous pensons que le conseil d'administration pourrait ne pas accéder à la demande du membre, quitte à ce que celui-ci saisisse le tribunal de l'entreprise. Si la demande ne paraît pas abusive, ne serait-il pas plus adéquat de confier une mission de contrôle à un tiers tenu par le secret professionnel, qui s'assurera de la bonne utilisation des deniers de l'ASBL et qui fera à l'assemblée générale un rapport en anonymisant les données?

● MICHEL DAVAGLE
Conseiller juridique

¹ M. COIPEL et M. DAVAGLE, ASBL, in *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 274, p. 389.

L'octroi d'une subvention publique et le respect de la liberté d'association

Il nous semble qu'il n'est guère discutable que le pouvoir public qui accorde une subvention édicte des conditions que l'ASBL doit respecter si elle veut être agréée et/ou subventionnée. Mais la question qui nous intéresse est de savoir si le pouvoir public peut influencer de manière importante sur le fonctionnement de l'association.

D'abord, en application de l'article 11, § 2, de la Convention européenne des droits de l'homme, les restrictions à la liberté d'association ne peuvent être prévues que par une loi. Elles doivent par ailleurs revêtir un caractère prévisible, ce qui suppose qu'elles soient clairement circonscrites. Autrement dit, des conditions d'agrément qui constituent un préalable à l'octroi de subventions ne peuvent être imprécises ou floues. En effet, si tel est le cas, l'atteinte à la liberté d'association n'est pas préalablement circonscrite et le risque d'ingérence des pouvoirs publics dans le fonctionnement des associations devient sérieux¹. Ainsi, doit être critiquée l'obligation faite à des associations regroupant des professionnels des arts de la scène de respecter «les principes de la démocratie» sous peine de retrait de l'agrément et des subventions publiques².

Par ailleurs, de manière constante, la jurisprudence de la section législation du Conseil d'État rappelle qu'une ASBL n'est pas un valet des pouvoirs publics : «Il ne peut être admis, au regard du principe de la liberté d'association,

fût-ce sous le couvert de condition d'agrément ou d'octroi de subventions, [que] l'autorité publique en vienne à fixer des règles affectant profondément l'existence, l'organisation et le fonctionnement de ces associations par des contraintes telles [...] qu'elles n'auraient d'autre choix que de devenir de simples exécutants de la politique décidée par l'autorité, seraient dénaturées dans leur essence»³. Cela n'interdit évidemment pas que les pouvoirs publics soient représentés au sein d'assemblées générales ou de conseil d'administration d'ASBL mais à condition de bien respecter le principe de proportionnalité dans leur participation au sein d'organes des ASBL.

Une ASBL pourrait-elle se retrouver sous l'autorité hiérarchique du pouvoir subsidiant? Certains répondent catégoriquement «non»⁴. Mais d'autres considèrent que les pouvoirs publics peuvent instrumentaliser la vie associative, estimant qu'en l'absence de mesures préventives, il n'y a pas d'atteinte au principe de la liberté d'association affirmé par l'article 27 de la Constitution. Et, dans ce cas, le rôle protec-

teur des associations que devrait endosser les pouvoirs publics ne devient-il pas aussi une menace puisque l'autonomie de ces dernières s'en trouve confisquée? Rappelons toutefois que trop d'ingérence du pouvoir public peut faire de celui-ci un administrateur de fait, ce qui le rend, dans ce cas, personnellement responsable de la bonne gestion de l'ASBL.

● MICHEL DAVAGLE
Conseiller juridique

¹ Lire à ce sujet : Th. DELVAUX, «A.S.B.L. et fondations de provinces ou de communes», in *Les personnes morales sans but lucratif*, coll. CUP, vol. 135, Liège, Anthemis, 2012, pp. 274 et s.
² Avis L.33.745/4 du 30 octobre 2002 de la section législation du Conseil d'État, rendu sur un avant-projet de décret-cadre relatif à la reconnaissance et au subventionnement professionnel des Arts de la Scène.
³ Avis 25.290/9 du 25 septembre 1996 de la section législation du Conseil d'État, rendu sur un avant-projet devenu le décret du 14 juillet 1997 portant organisation de la promotion de la santé en Communauté française.
⁴ S. BEN MESSAOUD, Ph. BOUVIER, L. GALLEZ et N. VANDER MAREN, «Le régime d'institutionnalisation de la subvention», in *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 200.

La fiscalité des placements immobiliers et financiers : investir en société ou en personne physique ?

CAROLINE JÉHU
FRANÇOIS COLLON

Avocats au barreau de Bruxelles

Au fil des ans, une société prospère va accumuler des réserves. Se pose alors la question de savoir quel sort leur donner ? Les conserver, les distribuer ou les investir ? À quel coût fiscal ? Cette question revêt une grande importance pour le dirigeant d'entreprise. Si la forte pression fiscale à l'impôt des personnes physiques et la fiscalité du dividende poussent plus d'un dirigeant à investir ces liquidités en société plutôt que de les distribuer et de les investir en personne physique, l'investissement en société constitue-t-il pour autant toujours la meilleure solution ? Le taux de 20 ou 25 % à l'impôt des sociétés (contre 40,7 % en moyenne à l'impôt des personnes physiques) et la déduction des frais réels sont certes attractifs, mais n'y a-t-il pas d'autres facteurs à prendre en considération ? Le choix entre ces deux options est certainement l'une des questions les plus complexes en matière fiscale, qui plus est dans un contexte de concurrence fiscale entre les Régions dans lequel la plume des législateurs fiscaux s'agit en tous sens. Une telle décision nécessite de définir une stratégie au cas par cas.

1. L'investissement immobilier : une brique dans le ventre mais une tuile pour le portefeuille ?

Plus de 70 % des Belges sont propriétaires de leur habitation, ce qui fait de la Belgique le pays avec le plus haut taux de propriété en comparaison avec ses voisins directs¹. Ce nombre est plus élevé en Flandre (74,5 %) qu'en Wallonie (66,6 %) et à Bruxelles (63,3 %). Parmi ces propriétaires, on compte près de 18 % de multipropriétaires². Nul doute, le Belge aime la brique, qu'elle soit pour lui ou pour les autres. Si certains estiment que cette tendance va en s'amenuisant, il n'en demeure pas moins que l'immobilier constitue un investissement toujours particulièrement prisé.

Dans le cadre d'un investissement immobilier, plusieurs cas de figure peuvent se présenter :

- acheter une habitation pour y vivre ;
- acheter un immeuble afin d'en tirer des revenus locatifs ou réaliser une plus-value ;
- acheter via un démembrement de propriété (le plus populaire étant l'achat scindé nue-propriété/usufruit).

Les conséquences fiscales qui s'attachent à ces opérations seront différentes selon que l'investissement est réalisé en personne physique ou en société, mais également en fonction de la Région où se situe l'immeuble. Pour attirer les investisseurs, la fiscalité constitue de tout temps une arme redoutable. Depuis que l'État fédéral a octroyé aux Régions des compétences en matière de précompte immobilier et de déductions/réductions d'impôts, la concurrence fiscale s'avère particulièrement féroce et chaque Région a défini sa propre stratégie.

a. Acheter son habitation privée

i. En personne physique ?

La concurrence fiscale entre les Régions s'illustre dès l'achat de leur première habitation par des personnes physiques sur le plan des droits d'enregistrement dus sur la valeur vénale du bien.

L'acquisition d'une habitation propre est, en principe, soumise aux droits d'enregistrement de 12,5 % (Bruxelles et Wallonie) et de 3 % (Flandre).

L'acquéreur peut toutefois bénéficier, selon la Région, sous certaines conditions, d'avantages fiscaux (taux réduit pour habitation modeste, abattement en cas d'habitation unique, restitution des droits en cas de revente dans les deux ans ou réduction forfaitaire, etc.).

Depuis le 1^{er} avril 2023, l'abattement en Région de Bruxelles-Capitale est de 200.000 € (contre 175.000 € auparavant). Cet abattement peut encore être majoré en cas d'amélioration de la performance énergétique de l'immeuble.

En Wallonie, dès l'été 2023, cet abattement devrait être porté de 20.000 € à 40.000 € pour autant que le prix de vente ne dépasse pas 350.000 €. Au-delà de cette limite, l'abattement serait progressivement réduit.

De son côté, la Flandre n'octroie pas d'abattement mais a décidé de diminuer drastiquement les droits d'enregistrement à l'achat de 6 % à 3 %, voire 1 % en cas d'amélioration de la performance énergétique de l'immeuble.

Le revenu de l'habitation propre est exonéré à l'impôt des personnes physiques et ne doit pas être mentionné dans la déclaration d'impôt.

L'habitation propre sera toutefois soumise au précompte immobilier.

En cas d'emprunt hypothécaire, l'acquéreur pourra bénéficier également de certains avantages fiscaux qui varient en fonction de la Région dans laquelle est situé le bien. Par exemple, le contribuable pourra bénéficier d'un chèque-habitat de 1.520 € maximum en Wallonie.

Les plus-values constatées à l'occasion de la cession à titre onéreux de l'habitation qui a été l'habitation propre du contribuable pendant au moins douze mois sont exonérées d'impôt.

La fiscalité de l'habitation propre est donc particulièrement intéressante à l'impôt des personnes physiques.

ii. En société ?

L'acquisition est soumise aux droits d'enregistrement de 12,5 % (Bruxelles et Wallonie) et de 12 % (Flandre). Aucun abattement n'est applicable en cas d'acquisition d'un bien immeuble en société. Les droits d'enregistrement constituent toutefois des frais professionnels déductibles à l'impôt des sociétés.

La société sera également soumise au précompte immobilier. Celui-ci sera également déductible comme frais professionnel à l'impôt des sociétés.

L'imposition d'un avantage en nature dans le chef du dirigeant d'entreprise constitue l'un des principaux écueils à l'acquisition de l'immeuble d'habitation en société. En effet, la mise à disposition gratuite d'un immeuble (ou d'une partie d'immeuble), dont la société est propriétaire, au dirigeant d'entreprise entraînera dans le chef de ce dernier l'imposition d'un avantage de toute nature qui sera imposé au taux progressif par tranches de l'impôt des personnes physiques. Cet avantage est évalué forfaitairement à 5/3 du revenu cadastral indexé (coefficient d'indexation de 2,0915 pour l'année 2023), multiplié par 2. Si la faiblesse des revenus cadastraux a néanmoins incité certains dirigeants à acquérir leur habitation en société, l'administration fiscale a lancé, ces dernières années, une véritable croisade contre ceux-ci en rejetant la déduction des frais et amortissements relatifs à l'immeuble, considérant que ceux-ci ne permettaient pas d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels comme l'exige l'article 49 du CIR 92. Par ailleurs, dans le cadre de son projet de réforme fiscale, le ministre des Finances a fait savoir

¹ L'Écho, 27 juin 2022, disponible sur www.lecho.be.

² L'Écho, rubrique « Mon argent », 26 novembre 2022, disponible sur www.lecho.be.

qu'il entendait mettre fin à la valorisation forfaitaire des avantages de toute nature pour désormais les évaluer à leur valeur réelle. Une telle modification viendrait supprimer tout intérêt à l'acquisition d'une habitation en société.

La plus-value réalisée par la société en cas de vente de l'immeuble sera en principe imposée à l'impôt des sociétés au taux de 20 ou de 25 %. Cette plus-value sera égale à la différence entre la valeur de réalisation de l'immeuble (le prix de vente) et la valeur nette comptable de l'immeuble, celle-ci ayant été réduite au fur à mesure du temps par les amortissements actés sur celui-ci. Le coût fiscal pour la société peut s'avérer très élevé.

L'acquisition de l'habitation propre en société s'avère donc une opération risquée et potentiellement coûteuse sur le plan fiscal.

b. Acheter un immeuble de rendement

i. En personne physique ?

Pour les biens immobiliers donnés en location à des personnes physiques qui ne les affectent ni totalement ni partiellement à l'exercice de leur activité professionnelle, le revenu imposable est le revenu cadastral indexé (2,0915 pour l'année 2023), majoré de 40 %.

Pour tous les autres biens immobiliers, le revenu imposable consiste dans le montant net du loyer et des avantages locatifs. Le revenu net s'entend du montant brut du revenu diminué, pour frais d'entretien et de réparation, de 40 % sans que cette déduction puisse excéder les 2/3 du revenu cadastral revalorisé (le coefficient de revalorisation, qui ne peut être confondu avec le coefficient d'indexation, est de 5,37 pour l'année 2023). Le revenu imposable ainsi déterminé ne peut toutefois être inférieur au revenu cadastral indexé majoré de 40 %.

Le dirigeant d'entreprise qui souhaite louer un immeuble qui lui appartient à sa société sera toutefois attentif au montant du loyer qu'il exigera de cette dernière. En effet, ce revenu est susceptible d'être requalifié en revenu professionnel dans son chef s'il excède 5/3 du revenu cadastral revalorisé. S'il souhaite éviter cette requalification pour l'année 2023, le dirigeant veillera à fixer le montant du loyer à un montant n'excédant pas 8,95 fois ($5,37 \times 5/3$) le montant du revenu cadastral.

Le propriétaire de l'immeuble sera également redevable du précompte immobilier.

S'agissant de la plus-value, celle-ci est imposable conformément à l'article 90, alinéa 1^{er}, 10^o, du CIR 92 si elle est réalisée dans les cinq années qui suivent l'acquisition de l'immeuble. Toutefois, celle-ci sera soumise à un taux d'imposition distinct de 16,5 % qui est donc relativement faible, outre que les modalités de détermination du montant de la plus-value sont extrêmement favorables.

Toute plus-value sur un immeuble détenu depuis plus de cinq ans sera exonérée d'impôt.

ii. En société ?

Dans le cas où l'acquisition est réalisée en société, les loyers concourent à l'établissement de la base imposable à l'impôt des sociétés.

Les loyers ne seront toutefois effectivement imposés que si les charges d'amortissements et les autres frais déductibles relatifs à l'immeuble ne dépassent pas leur montant.

Les plus-values immobilières seront imposables selon les mêmes modalités que celles exposées au sujet de l'habitation propre. La société pourra toutefois avoir recours à la taxation étalée prévue à l'article 47 du CIR 92, ce qui lui permettra, en procédant au remploi du prix de vente, de voir la taxation de la plus-value effectuée au même rythme que les amortissements sur le bien qu'elle aura acquis en remploi.

Dans le cas de l'acquisition d'un immeuble de rendement, il peut y avoir une opportunité à investir en société. La fiscalité de la plus-value, plus lourde qu'en personne physique, ne doit pas occulter d'autres éléments. S'agissant des multipropriétaires, il faudra notamment songer au risque d'une requalification des revenus immobiliers et des plus-values réalisées par la personne physique en revenus professionnels. Ce risque sera par définition écarté en cas d'investissement en société. L'accumulation d'un patrimoine immobilier important rendra également la problématique successorale plus complexe. L'investissement immobilier en société permet, plutôt qu'une planification en général très longue, de donner

les actions de la société immobilière en profitant des tarifs faibles de droits de donation en vigueur dans les trois Régions (entre 3 et 7,7 %).

Tout sera question de choix par le dirigeant, mais l'investissement en société ne peut certainement pas être écarté.

c. Acheter en démembrement de propriété avec sa société : une alternative ?

L'opération de démembrement consiste, pour le dirigeant d'entreprise, à acquérir la nue-propriété de l'immeuble tandis que la société en acquiert l'usufruit ou tout autre droit réel démembrement (emphytéose ou superficie).

En tant que titulaire d'un droit réel démembrement, la société pourra exercer son activité dans l'immeuble sans devoir être tenue de s'acquitter d'un quelconque loyer ou pourra mettre l'immeuble en location et profiter de son rendement. Elle pourra amortir les frais d'acquisition de son droit réel durant la durée de jouissance (en général vingt ans au moins) et déduire les charges liées à l'immeuble (précompte immobilier, droits d'enregistrement, amortissements sur les aménagements, frais d'entretien et de réparation, intérêts de l'emprunt, etc.).

De son côté, le dirigeant d'entreprise ne devra financer qu'une nue-propriété mais, à l'expiration du droit d'usufruit, il deviendra plein propriétaire de l'immeuble qui aura donc été financé pour partie par sa société.

Il pourra ainsi le vendre en réalisant une plus-value exonérée à l'impôt des personnes physiques (voy. ci-avant).

Très intéressantes sur le plan de l'optimisation fiscale, les opérations d'acquisition démembrée font l'objet d'un examen scrupuleux par l'administration. Ainsi, les opérations d'acquisition démembrée de l'habitation propre sont très clairement à proscrire. Lorsqu'elle portera sur un immeuble de rendement ou l'immeuble dans lequel la société exerce son activité, il conviendra de veiller tout particulièrement à plusieurs points tels que la valorisation adéquate de l'usufruit et la correcte répartition des charges entre le nu-propriétaire et l'usufruitier.

2. Les placements financiers en société

a. Avantage pour l'investissement en personne physique

En matière d'impôt des personnes physiques, les intérêts et les dividendes sont, en principe, imposés au taux distinct de 30 %.

Les plus-values sur actions sont, pour leur part, exonérées de tout impôt. Sauf exceptions, les sociétés sont, quant à elles, imposées à l'impôt des sociétés sur leur bénéfice réalisé sans distinction relative à la nature des revenus qu'elles perçoivent.

La fiscalité relative aux investissements en valeurs mobilières apparaît donc plus favorable à l'impôt des personnes physiques.

Certains produits financiers sont toutefois spécifiquement destinés aux sociétés.

b. L'investissement en SICAV RDT et en PRICAF privée

L'investissement dans une SICAV RDT permet à la société d'être exonérée sur les dividendes versés par cette SICAV et sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession des actions de la SICAV.

Pour permettre l'application de ce régime, la SICAV RDT doit néanmoins respecter deux conditions :

- ses statuts doivent prévoir la distribution annuelle d'au moins 90 % des revenus qu'elle a recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais ;
- le régime d'exonération n'est accordé que dans la mesure où les revenus qu'elle perçoit proviennent eux-mêmes de dividendes qui entrent en ligne de compte pour la déduction RDT et de plus-values sur actions pouvant entrer en considération pour l'exonération de la plus-value.

La PRICAF privée, quant à elle, vise à encourager les investissements à risque dans les PME et plus spécifiquement dans les sociétés non cotées en bourse. Les dividendes et les plus-values réalisées à l'occasion de la détention de tels titres en société sont exonérés d'impôt des sociétés pour autant et dans la mesure où ils proviennent de dividendes ou

de plus-values réalisées sur des actions de sociétés qui remplissent les conditions d'octroi du régime RDT d'actions ou titres équivalents d'autres PRICAF privées. La partie des dividendes provenant d'autres revenus ne peut être exonérée.

Il faut noter que, dans son projet de réforme fiscale annoncé le 2 mars 2023, le ministre des Finances a annoncé qu'il envisageait, pour « garantir à l'avenir des conditions de concurrence équitables », de prévoir des conditions plus strictes au bénéfice du régime RDT pour les « SICAV RDT ».

c. L'investissement en contrat de branche 6

Le contrat de capitalisation de branche 6 est un produit d'investissement commercialisé par des compagnies d'assurances. Fondamentalement, la société paie une ou plusieurs primes et la compagnie investit celles-ci dans divers actifs choisis par la société en fonction de son profil de risque.

En effectuant un ou plusieurs versements à la compagnie d'assurances, la société détient une créance sur celle-ci, dont le montant varie selon l'évolution de la valeur des investissements réalisés conformément au profil d'investissement de la société. Sur le plan fiscal, les revenus qui seront éventuellement perçus par le preneur sur cette créance seront qualifiés d'intérêts imposables à l'impôt des sociétés au taux de 20 ou de 25 %.

L'avantage lié à la souscription d'un contrat de branche 6 n'est donc pas fiscal puisque le rendement sera imposable à l'impôt des sociétés. Son intérêt réside dans sa facilité de gestion sur le plan comptable et fiscal. En effet, l'ensemble du contrat de branche 6 fera l'objet d'une seule et unique ligne comptable, quels que soient les investissements sous-jacents auxquels la compagnie procéderait.

Sur le plan fiscal, le revenu imposable ne sera constaté qu'à l'occasion du rachat partiel ou total du contrat ou à l'expiration de celui-ci au terme convenu. En d'autres termes, la société choisit quand elle sera imposée et sur quel montant. Quant aux moins-values, elles seront déductibles fiscalement.

Conclusions

La question du sort à donner aux réserves constituées par une société est probablement l'une des plus complexes à résoudre en droit fiscal belge.

Il s'agit d'une décision aux contours multiples où, certes, la fiscalité occupera une place prépondérante, mais où les aspirations futures du dirigeant ne devront pas être négligées. Son choix sera en effet dicté non seulement eu égard à son coût fiscal, mais également en raison des projets qu'il envisage encore de mener, de ses propres besoins de subsistance et de son souhait de transmettre tout ou partie de son patrimoine à la génération suivante.

Une analyse rigoureuse de ces éléments devra nécessairement précéder toute prise de décision.

L'ensemble de ces points seront abordés et précisés dans un ouvrage à paraître et lors d'une formation y consacrée que nous aurons le plaisir de donner, en collaboration avec la maison d'édition Anthemis et l'OEC-CBB, dans le cadre des master class *Entreprises et Fiscalité* le 16 octobre à Louvain-la-Neuve.

[Cycle de conférences]

Les master class *Entreprises & Fiscalité*

En collaboration avec l'OEC-CBB

Présentation :

Les master class *Entreprises & Fiscalité* proposent un cycle de conférences ayant pour objet des thématiques fiscales d'actualité, orientées PME et entreprises.

Les sujets proposés touchent la pratique quotidienne de la fiscalité des PME et des entreprises.

L'accent est mis sur les évolutions récentes de la matière ainsi que sur l'examen de cas concrets.

Les avocats, les fiscalistes, les experts-comptables, les conseillers fiscaux, les dirigeants, mais aussi tous ceux que le régime fiscal des PME et des entreprises intéresse y trouvent ainsi la matière et les outils pour affiner leurs réflexions personnelles et professionnelles.

Les débats interactifs que suscitent les exposés contribuent aussi, et sans aucun doute, à la compréhension de notions ou de concepts juridiques et fiscaux, théoriquement compris, mais parfois plus délicats à mettre en pratique.

- **Séance 1 – La fiscalité des startup & des PME innovantes**
Le 26 septembre 2023 de 14h00 à 18h00
- **Séance 2 – La fiscalité des placements immobiliers et financiers en société**
Le 16 octobre 2023 de 14h00 à 17h30
- **Séance 3 – L'optimisation de la rémunération dans les PME**
Le 12 décembre 2023 de 14h00 à 18h20

Où ? Au Cercle du Lac – Salle VIP Lounge (Louvain-la-Neuve) ou à distance

Informations et inscriptions : 02/ 343 02 12 ou à l'adresse info@oec-cbb.be

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.oecbb.be.

	APRÈS-MIDIS DE LA FISCALITÉ EN PRÉSENTIEL AU COMPLEXE IMAGIBRAINE, À BRAINE-L'ALLEUD DE 13H30 À 16H30	
PREMIER SEMESTRE 2023		
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>
SECOND SEMESTRE 2023		
Jurisprudence I.SOC des 12 derniers mois	13.09.2023	Christophe Lenoir, <i>Avocat fiscaliste</i>
Droits d'auteur : que fait-on et comment modifier ce qui a été mis en place suite à la réforme ?	20.09.2023	Sébastien Watelet, <i>Avocat fiscaliste</i>
Actualités fiscales en matière de restructurations d'entreprises (fusions, scission, etc.)	27.09.2023	Geoffrey Galéa, <i>Avocat</i>
Les régies communales autonomes : statuts, structures, organisation, utilité et aspects fiscaux	04.10.2023	Gabriel Riffart, Sophie Sprio, <i>Avocats</i>
La (grande) réforme de l'impôt des personnes physiques	11.10.2023	Thierry Litannie, <i>Avocat fiscaliste</i>
Relevé traditionnel de jurisprudence européenne et belge	18.10.2023	Tony Lamparelli, <i>Conseiller au SPF Finances</i>
Actualités en matière de droits de successions et de droits d'enregistrement	08.11.2023	Sabrina Scarna, Julien Limet <i>Avocats fiscalistes</i>
Relevé traditionnel de procédure ISR	22.11.2023	Luc Herve, Julie Van Themsche, <i>Avocats fiscalistes</i>
Sujet TVA à déterminer en fonction de l'actualité	06.12.2023	Laurent Tainmont, <i>Avocat fiscaliste</i>
Relevé législatif fédéral et régional 2023 et projets 2024	13.12.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
	CYCLES 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>
 JOURNÉES THÉMATIQUES EN PRÉSENTIEL BUSINESS CENTER, OHAIN		
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 Raghenon, <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>
Agir ensemble pour votre sérénité financière	12.09.2023 De 9h à 12h30	Benjamin Corvilain, <i>Wealth planner</i> Marie-Pierre Liénard, <i>Employee Benefits Consultant</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>
Comment attirer et fidéliser les talents dans les fiduciaires ?	10.10.2023 De 9h30 à 12h30	Alexandra Godbille, <i>Coach, formatrice et consultante en RH</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 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>



Rentrée Académique de l'OECBB

SAVE THE DATE : le 2 octobre 2023 de 17h30 à 22h30 !

À la Ferme de Mont Saint-Jean de Waterloo


ENTREPRISES & FISCALITÉ

En présentiel au Cercle du lac (Louvain-la-neuve) ou en distanciel

Séance 1 – La fiscalité des startup & des PME innovantes	26.09.2023 De 14h à 18h	François Collon, David De Backer et Nicolas Bisschop
Séance 2 – La fiscalité des placements immobiliers et financiers en société	16.10.2023 De 14h à 17h30	Caroline Jéhu et François Collon
Séance 3 – L'optimisation de la rémunération dans les PME	12.12.2023 De 14h à 18h20	Roland Rossoux, Thierry Litannie, Christophe Franssen et Sébastien Watelet

Des questions ? N'hésitez pas à nous contacter au 02/ 343 02 12 ou à l'adresse info@oecbb.be

Un arrêt de la Cour constitutionnelle méconnu et trop peu appliqué en matière de TVA sur les frais de citation¹

1. Dans un arrêt de 2018², la Cour constitutionnelle avait notamment à se pencher sur la question de la TVA, dans le calcul des dépens, sur les frais de citation introductive d'instance.

2. Il convient tout d'abord de rappeler qu'en matière de TVA, l'assujetti qui effectue une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique est tenu d'acquiescer, dans le délai fixé par la loi, la taxe qui est due. Normalement, l'assujetti paie lui-même la TVA à l'État et est tenu de délivrer une facture à son cocontractant, facture mentionnant notamment le taux et le montant total de la TVA. Par conséquent, l'assujetti porte en compte à son cocontractant la TVA dont il est lui-même redevable. En matière de TVA, le principe est que l'assujetti paie, trimestriellement ou mensuellement la différence entre ce qu'il a perçu de ses clients sur ses ventes et ce qu'il a payé sur ses achats.

3. Ensuite, l'existence de l'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses abrogeant l'exemption de la TVA dont bénéficiaient les huissiers de justice dans le cadre de leurs activités habituelles et soumettant, par conséquent leurs prestations de services à une TVA de 21 % dont les citations introductives d'instance est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

4. En outre, sur la base de l'article 1017 du Code judiciaire, et sauf exception prévues par le même article, « tout jugement définitif prononce, même d'office, la condamnation aux dépens contre la partie qui a succombé [...] ». Les dépens sont par ailleurs définis à l'article 1018 du Code judiciaire et comprennent notamment « le coût et les émoluments et salaires des actes judiciaires »³. La citation fait partie de ces actes judiciaires à intégrer dans les dépens.

Le tarif des actes accomplis par les huissiers de justice en matière civile et commerciale est fixé par l'arrêté royal du 30 novembre 1976.

5. Le jugement condamne donc la partie défaillante aux dépens, cette condamnation « étant une conséquence juridique de la décision sur le fond du litige »⁴. Comme le précise la Cour constitutionnelle dans l'arrêt précité, « cette mesure détermine la répartition du coût du procès, entre les parties au litige, en faisant supporter ces frais par la partie qui succombe, dans les limites définies par les 1017 et suivants du Code judiciaire »⁵.

6. La TVA sur les prestations des huissiers de justice est donc incluse dans les dépens.

7. La Cour de cassation a – logiquement – décidé que le juge est tenu d'évaluer le montant des dépens en fonction des dépens réels⁶. Précisons que les dépens ne sont pas soumis à la TVA.

8. L'assujetti ayant droit à déduction qui demande à son huissier de lancer la citation peut donc déduire la TVA facturée par l'huissier sur les frais de citation. En cas de déduction, le montant de la TVA ne doit pas être intégré

dans les dépens taxés par le tribunal, puisqu'à concurrence de la TVA déduite, cette dernière n'est pas une charge pour le mandant de l'huissier.

9. L'arrêt précité de la Cour constitutionnelle précise que : « Lorsque la TVA sur les frais d'huissier relatifs à la signification d'une citation introductive d'instance est facturée à une partie demanderesse qui est assujettie à la TVA, et dans la mesure où le litige dans lequel elle est impliquée est lié à son activité en tant qu'assujettie, cette dernière est habilitée à déduire cette taxe sur la valeur ajoutée. En cette hypothèse, cette taxe doit être déduite des dépens mis à charge de la partie qui succombe »⁷.

10. La partie demanderesse, mandante de l'huissier, ne peut donc réclamer à la partie qui succombe les frais d'huissier TVA comprise, puisqu'elle a elle-même déduit cette TVA qui ne correspond donc plus, chez elle à une charge ou un dépens.

11. L'on peut constater que cette règle édictée par la Cour constitutionnelle est peu appliquée, la plupart des juridictions ne tenant pas compte, dans la fixation du montant des dépens, de la TVA « récupérée » (et donc déduite) par le demandeur. Dans les faits, le demandeur ayant droit à la déduction de la TVA perçoit ainsi, à titre de dépens, des sommes qu'il n'a pas réellement exposées, ce qui est contraire à l'enseignement de la Cour de cassation qui impose aux juridictions d'évaluer le montant des dépens en fonctions des dépens réels.

● BERNARD GARCEZ
Juriste

Juge consulaire au Tribunal de l'entreprise du Brabant wallon

Création prochaine de la Commission du travail des Arts (II)

Comme rappelé dans un précédent article¹, le Gouvernement a initié une réforme du statut social des artistes, qui a déjà donné lieu à la loi du 16 décembre 2022². Un arrêté royal du 13 mars 2023³ prévoit les premières mesures d'exécutions. On peut en retenir quatre.

1. La première concerne la Commission, qui est composée, outre le président, de 18 représentants désignés par les fédérations des arts et de 18 représentants d'institutions de sécurité sociale, de syndicats et d'organisations patronales ou de travailleurs indépendants⁴. Les communautés peuvent désigner un représentant avec voix consultative.

Elle siège en composition :

- restreinte (6 membres du même rôle), pour les demandes relatives aux attestations du travail des arts ou à l'enregistrement d'un donneur d'ordre ou d'un exécutant, ainsi que pour les recours;
- élargie (le président et 18 membres des deux rôles), pour les demandes transmises par la chambre restreinte;
- plénière (le président et l'ensemble des membres), pour modifier son règlement ou rendre des avis.

2. La deuxième concerne l'attestation du travail des arts, valable pendant cinq ans. Sont décrites toutes les données et pièces à communiquer. Des attestations « débutant » (valables trois ans) peuvent être délivrées. Enfin, les possesseurs d'un visa artiste en cours recevront automatiquement une attestation d'une durée minimale de deux ans.

3. La troisième concerne les mesures à suivre pour s'enregistrer par voie électronique comme donneur d'ordre ou exécutant et recevoir le montant de la cotisation de solidarité due.

4. Enfin, la quatrième concerne la reconnaissance des fédérations professionnelles des arts. Un appel à candidatures sera lancé et examiné par les ministres compétents, qui accorderont cette reconnaissance pour quatre ans (renouvelables).

● GAUTHIER MARY

Juge au Tribunal du travail francophone de Bruxelles

¹ G. MARY, « Création prochaine de la Commission du travail des Arts », B.J.S., n° 706, mars 2023, p. 2.

² Loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts.

³ Arrêté royal du 13 mars 2023 relatif au fonctionnement de la Commission du travail des arts, aux critères et à la procédure de reconnaissance des fédérations des arts et à l'amélioration de la protection sociale des travailleurs des arts, M.B., 24 mars 2023, p. 33767.

⁴ Neuf par rôle linguistique, nommés pour quatre ans.

¹ Merci à Jean Bublot, avocat et professeur à l'Université de Liège, pour sa relecture.

² C.C., 5 juillet 2018, n° 88/2018.

³ Voy. art. 1018, 2°, C. jud.

⁴ Cass., 11 février 1977, Pas., 1977, I, p. 626.

⁵ Voy. point B.16.2

⁶ Voy. Cass., 15 juin 2007, Pas., n° 330.

⁷ Voy. point B.17.2.

Le RCD et... la déclaration de créance partielle

L'arrêt du 7 novembre 2022, par lequel la Cour de cassation statue en matière de déclaration de créance, pourrait inciter des médiateurs de dettes à adresser un rappel nonobstant la réception d'une déclaration de créance, lorsque celle-ci est partielle ou incomplète. Une telle idée appelle de vives réserves.

1. Régime légal

L'article 1675/9, § 2, du Code judiciaire institue le principe d'une déclaration de créance qui doit être faite au médiateur de dettes dans le mois¹ de l'envoi de la décision d'admissibilité et indiquer la nature ainsi que la justification de la créance, le montant en principal, intérêts et frais, les causes de préférence et les procédures auxquelles la créance donnerait lieu².

L'écrit qui tend à introduire une créance ne vaut comme déclaration, au sens de la disposition sus-nommée, que lorsqu'il contient les éléments qui permettent au médiateur de tenir compte de cette créance dans le règlement collectif de dettes³.

Si un créancier n'introduit pas de déclaration de créance, le médiateur l'informe, par lettre recommandée à la poste avec accusé de réception, qu'il dispose d'un dernier délai de quinze jours⁴, à compter de la réception de ladite lettre, pour l'introduire, selon l'article 1675/9, § 3, alinéa 1, du Code judiciaire.

Ce délai de quinze jours n'est pas prescrit à peine de déchéance au sens de l'article 860 du Code judiciaire; les articles 861, 864 et 865 du même Code ne sont donc pas applicables à la sanction résultant du non-respect de ce délai⁵.

À défaut de déclaration de créance introduite dans les formalités légales, le créancier est réputé renoncer à sa créance et perd le droit d'agir contre le débiteur et les personnes qui ont constitué en sa faveur une sûreté personnelle, sauf rejet ou révocation⁶. Les travaux préparatoires révèlent que l'absence de déclaration de créance, après un ultime avertissement, est perçue comme un abandon de la créance⁷. Cette sanction est toutefois tributaire du respect de la double formalité (notification de la décision d'admissibilité par le greffe et sommation par le médiateur).

Lorsqu'il rédige la déclaration de créance, le créancier doit faire usage de la langue de procédure, visée aux articles 1, 2 ou 2bis de la loi du 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire, dans la mesure où la déclaration de créance est un élément de la procédure

de règlement collectif de dettes,⁸ et ce, à peine de nullité, prononcée d'office par le juge⁹ et soulevée sans délai par le médiateur.

La circonstance que les informations relatives à une créance sont mentionnées dans la requête introductive d'instance ne dispense pas le titulaire de cette créance de faire une déclaration de créance selon le mode et dans les délais prescrits¹⁰.

L'obligation de déclaration de créance n'est applicable qu'aux créanciers du débiteur; la personne qui bénéficie d'une hypothèque consentie par le débiteur sur son immeuble en garantie des engagements d'un tiers, n'est pas le créancier du débiteur et n'est dès lors pas tenue de faire une déclaration de créance dans les délais prescrits¹¹.

2. Arrêt du 7 novembre 2022

Dans la requête introductive d'instance, le débiteur mentionne une dette de 3.393,59 €, liée à une carte de crédit; le créancier concerné introduit une déclaration de créance relative à cette dette et, quelques mois plus tard, soumet une déclaration complémentaire pour un montant de 632.564,63 €, résultant d'une facilité de crédit.

Après avoir estimé que la déclaration d'une partie de la créance ne signifie pas que le créancier a renoncé au reliquat de sa créance, la Cour du travail d'Anvers décide d'inclure la déclaration complémentaire dans le règlement collectif de dettes.

Dans son arrêt du 7 novembre 2022¹², la Cour de cassation dit qu'un créancier n'est réputé avoir renoncé à une créance que s'il a été sommé par le médiateur, par lettre recommandée, de faire une déclaration de «cette» créance dans le délai prévu à l'article 1675/9, § 3, du Code judiciaire. Pareille lecture nous paraît inexacte dès lors qu'il appartient au créancier de déclarer l'ensemble de ses créances et non uniquement celles qui sont identifiées par le débiteur ou le médiateur.

Le médiateur n'ayant pas exigé du créancier concerné qu'il déclare sa créance née d'un prêt hypothécaire¹³, la Cour de cassation rejette le pourvoi. Il découle de cet arrêt que le médiateur aurait pu adresser un rappel – visant la créance

non déclarée? – au créancier, nonobstant la réception d'une déclaration de créance, au motif que celle-ci est partielle ou incomplète. Ce scénario se heurte cependant à l'article 1675/9, § 3, du Code judiciaire, qui subordonne l'envoi d'un rappel à l'absence de déclaration de créance et est de nature à inciter les médiateurs à multiplier les rappels articulés sur cette disposition, afin de se prémunir de toute déclaration de créance complémentaire¹⁴.

Rappelons que le médiateur et le juge peuvent appréhender une déclaration de créance de trois façons: l'intégrer dans la masse passive, dans la perspective d'un remboursement au travers d'un plan de règlement; ne pas l'y intégrer et dire que le créancier est réputé renoncer à sa créance, sauf rejet ou révocation; ne pas l'y intégrer, sans qu'il soit question de renonciation, ce qui laisse au créancier le droit d'agir au terme de la procédure, même sans rejet ou révocation.

● CHRISTOPHE BEDORET
Magistrat

- 1 Des délais spécifiques de trois ou cinq mois sont prévus lorsque la situation présente un élément d'extranéité.
- 2 J.-F. LEDOUX, «La phase amiable», in *Le fil d'Ariane du règlement collectif de dettes*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 185 et s. A. BEUSCART, «L'approche comparative des procédures collectives sous l'angle du créancier», in *Le créancier face au règlement collectif de dettes*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 27 et s.
- 3 Cass. (1^{re} ch.), 5 septembre 2008, RG n° C.06.0673.N.
- 4 Des délais spécifiques de 30 ou 55 jours sont prévus lorsque la situation présente un élément d'extranéité.
- 5 Cass. (3^e ch.), 19 mars 2018, RG n° S.17.0038.F.
- 6 Art. 1675/9, § 3, al. 1^{er}, C. jud.
- 7 Doc. parl., Ch. repr., 2003-2004, n° 51-1309/001, p. 15.
- 8 Cass. (1^{re} ch.), 10 avril 2003, RG n° C.02.0120.F.
- 9 Art. 40, al. 1^{er}, de la loi du 15 juin 1935. L'article 5 de la loi du 25 mai 2018 visant à réduire et redistribuer la charge de travail au sein de l'ordre judiciaire, qui modifie cette disposition, a été annulé par la Cour constitutionnelle, en son arrêt n° 120/2019 du 19 septembre 2019 (M.B., 10 octobre 2019, p. 39124).
- 10 Cass. (3^e ch.), 19 mars 2018, RG n° S.17.0038.F.
- 11 Cass. (3^e ch.), 5 janvier 2015, RG n° S.14.0048.F, www.juportal.be.
- 12 Cass. (3^e ch.), 7 novembre 2022, RG n° S.22.0004.N.
- 13 L'article 1675/10, § 1^{er}, du Code judiciaire contraint notamment le médiateur à consulter les données inscrites au nom du débiteur à la Centrale des crédits aux particuliers de la Banque Nationale de Belgique.
- 14 En dehors de l'hypothèse où un montant provisionnel est repris dans la déclaration de créance initiale.

Modification de la loi sur le statut unique : peut-on revoir la copie ?

Le 28 avril 2023, était publiée au *Moniteur belge* la loi du 20 mars 2023 modifiant celle du 26 décembre 2013 concernant l'introduction d'un statut unique, loi qui entrera en vigueur six mois après cette publication. Alors qu'initialement, ce texte n'avait vocation qu'à modifier la loi sur le statut unique (« LSU ») concernant les délais de préavis de démission, un amendement est venu bouleverser le régime transitoire applicable aux préavis de licenciement des employés « supérieurs » dont le contrat a pris cours avant 2014 et licenciés après cette date¹.

Pour rappel, depuis le 1^{er} janvier 2014, les travailleurs dont le contrat de travail a pris cours avant cette date voient leur préavis de licenciement (et de démission) déterminé en application des articles 67 à 69 de la loi du 26 décembre 2013 sur le statut unique, en vertu desquels il convient d'ajouter deux délais, l'un afférent à l'ancienneté acquise avant le 1^{er} janvier 2014, l'autre afférent à l'ancienneté acquise à compter de cette date.

S'agissant de la 1^{re} partie du délai de préavis, en application de l'article 68 de la LSU, il convient en principe de se référer aux « règles légales, réglementaires et conventionnelles en vigueur au 31 décembre 2013 applicables en cas de congé notifié à cette date » (al. 2); par dérogation, toutefois, « [p]our les employés dont la rémunération annuelle dépasse 32.254 euros au 31 décembre 2013, ce délai est [...] fixé à un mois par année d'ancienneté entamée en cas de congé donné par l'employeur, avec un minimum de trois mois » (al. 3).

La 2^e partie du délai de préavis, afférente à l'ancienneté acquise depuis le 1^{er} janvier 2014, est, quant à elle, en tout état de cause calculée conformément à ce que prévoit l'article 37/2 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail.

Aux termes de son avis n° 71.630/1 du 6 juillet 2022, rendu au sujet de la proposition de loi du 10 mars 2022 visant à apporter deux adaptations aux dispositions de la loi du 26 décembre 2013 en cas de congé donné par le travailleur², la section de législation du Conseil d'État a été amenée à relever, entre autres : « L'article 3 de la proposition de loi abroge l'article 68, al. 4, de la loi du 26 décembre 2013. Il ressort toutefois des développements que l'intention de l'auteur de la proposition de loi est de se conformer ainsi à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et d'abroger les deux régimes dérogatoires. Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé que l'article 68, al. 3, de la loi du 26 décembre 2013 doit aussi être abrogé et qu'un amendement à cet effet sera déposé. On peut se rallier à ce point de vue »³.

L'amendement annoncé sera effectivement déposé (et adopté à l'unanimité), en vue de l'abrogation pure et simple de l'article 68, al. 3 et 4, de la LSU, dans l'objectif « d'abroger les deux régimes dérogatoires, tant celui pour les employés supérieurs, contenu dans l'article 68, al. 3, que celui prévu dans l'article 68, dernier al. »⁴.

L'intention du législateur est louable, puisqu'il est question, s'agissant de l'article 68, al. 3, de

faire suite à deux arrêts de la Cour constitutionnelle⁵ par lesquels celle-ci a jugé que la disposition en question viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, pour les employés (très) « supérieurs », il ne permet pas, pour le calcul de la 1^{re} partie du délai de préavis de licenciement, la mise en œuvre d'une clause de préavis qui était valable avant l'entrée en vigueur du statut unique.

Cependant, en supprimant intégralement l'actuel article 68, al. 3, de la loi du 26 décembre 2013, le législateur « restaure » nous semble-t-il dans son intégralité non seulement le § 5 de l'article 82 de la loi du 3 juillet 1978, mais également le § 3 de cette disposition (pour le calcul de la 1^{re} partie du préavis des employés supérieurs dont le contrat a pris cours avant 2014). Pour rappel, jusqu'au 31 décembre 2013, veille de l'entrée en vigueur de la LSU :

- l'article 82, § 5, de la loi du 3 juillet 1978 énonçait que les parties à un contrat de travail pouvaient prévoir une clause dans leur convention fixant la durée du préavis à respecter en cas de licenciement dans l'hypothèse où le travailleur était un employé dont la rémunération était supérieure, au moment de son engagement, à 64.508 € (en 2013), sans que la durée du préavis ne puisse être inférieure au « minimum légal » (soit trois mois par période de cinq ans d'ancienneté entamée);
- l'article 82, § 3 disposait quant à lui que lorsque la rémunération annuelle excédait 32.254 € (en 2013), le délai de préavis à observer par l'employeur était fixé soit par convention conclue au plus tôt au moment où le congé était donné, soit par le juge, sans que ce délai puisse être inférieur au minimum légal.

Sans doute eût-il été préférable, dans ce cadre, que le législateur modifie l'alinéa 3 de l'article 68 de la LSU comme suit, par exemple : « Pour les employés dont la rémunération annuelle dépasse 32.254 euros au 31 décembre 2013, ce délai est, par dérogation à l'alinéa 2, fixé à un mois par année d'ancienneté entamée, avec un minimum de trois mois, à moins que les parties ne soient valablement convenues d'un autre délai en application de l'article 82, § 5 de la loi du 3 juillet 1978 tel qu'il était applicable au 31 décembre 2013 ».

Faute pour la loi qui vient d'être publiée d'être revue, il appartiendra à l'avenir aux juridictions du travail, à défaut de clause sur préavis valable, de déterminer le « préavis convenable » des employés supérieurs (s'agissant de la partie du préavis relative à l'ancienneté acquise avant le 1^{er} janvier 2014), ce qui ne nous apparaît pas très heureux.

● FRANCE LAMBINET

Avocate au barreau de Namur

1 L'article 5 de la loi du 20 mars 2023 précise que les préavis notifiés avant l'entrée en vigueur de celle-ci continuent à sortir tous leurs effets.

2 Doc. parl., Ch., 2021-2022, n° 55-2562/001.

3 Doc. parl., Ch., 2021-2022, n° 55-2562/003.

4 Doc. parl., Ch., 2021-2022, n° 55-2562/005.

5 Arrêts n° 140/2018 du 18 octobre 2018 et n° 93/2019 du 6 juin 2019.

Assurance indemnités et assurance maternité en faveur des indépendants et des conjoints aidants

L'arrêté royal du 26 décembre 2022¹ est relatif à l'assurance indemnités et à l'assurance maternité en faveur des indépendants et des conjoints aidants.

Cet arrêté répond à une double finalité :

- garantir une uniformité entre le régime salarié et le régime indépendant dans le cadre de l'exercice d'une activité autorisée par la médecin-conseil durant l'incapacité de travail. Dès lors, la réglementation actuelle du régime salarié est transposée dans le régime indépendant en ce qui concerne tant les formalités concrètes de déclaration (demande d'autorisation) que les conséquences lorsque le travailleur indépendant ne respecte pas ces formalités concrètes de déclaration;
- l'application des mêmes principes concernant l'exercice d'une activité visée à l'article 17, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 3^o à 7^o inclus, de « l'arrêté ONSS » du 28 novembre 1969 (activité dans le secteur sportif et socioculturel) en exécution d'un contrat déjà conclu et effectivement exécuté avant le début de l'incapacité de travail, aux activités dans le cadre des soins et du soutien non directement accessibles pour une personne handicapée, financées par un budget d'assistance personnelle ou par un budget qui suit la personne en exécution d'une convention qui avait déjà été conclue et avait déjà été effectivement exécutée avant le début de l'incapacité de travail.

Le Conseil d'État fait valoir qu'il appartient à l'auteur du projet d'établir les motifs pouvant raisonnablement justifier que cette dérogation soit limitée à des catégories de personnes qui ne sont soumises qu'à la législation d'une entité fédérée déterminée, en ce qui concerne l'exercice susmentionné d'une activité dans le cadre des soins et du soutien non directement accessibles pour une personne handicapée, financée par un budget d'assistance personnelle ou par un budget qui suit la personne en exécution d'une convention qui avait déjà été conclue et avait déjà été effectivement exécutée avant le début de l'incapacité de travail.

Il convient de remarquer que l'octroi d'un budget d'assistance personnelle ou d'un budget qui suit la personne n'existe qu'en Communauté flamande. Il va de soi que si d'autres entités fédérées devaient prévoir une mesure similaire, cette dérogation d'application pour ces deux budgets en Communauté flamande serait également rendue applicable pour cette réglementation.

● JEAN-CLAUDE BURNIAUX

Conseiller à la Cour du travail de Mons

1 Cet arrêté modifie l'arrêté royal du 20 juillet 1971 (M.B., 24 février 2023).

Gérant de droit, gérant de fait : quelle responsabilité pénale pour chacun ?

Dans un arrêt du 7 avril 2023 (RG n° 2022/AG/14), la Cour du travail de Mons a précisé que :

« S'agissant plus spécifiquement de l'existence de plusieurs gérants, lorsqu'un gérant de droit laisse faire un autre gérant de droit (ou de fait) pour les déclarations à accomplir ou les obligations à remplir en matière sociale, sans délégation écrite claire quant à ce, il met en place ou participe à mettre en place des circonstances ou conditions permettant de constater qu'il est coresponsable de la négligence, avec pour conséquence que l'infraction lui est également imputable¹.

En effet, la présence d'un gérant de fait ou de droit ne dispense pas un autre gérant de droit de ses obligations et de ses responsabilités, tant statutaires que sociales. Ce qui compte est que les personnes concernées aient fait appel à des travailleurs afin de les occuper dans le cadre d'une activité qu'elles ont mise en place ou qu'elles contribuent à mettre en place, cette mise en place d'une activité impliquant la simple possibilité d'exercer son autorité sur les actes d'une autre personne et confirmant le lien de subordination requis, car s'agissant d'apprécier l'existence ou non d'un lien de subordination, celui-ci existe dès qu'une personne "peut" exercer son autorité sur les actes d'une autre personne² ».

Le raisonnement de la cour est, dans l'espèce qu'elle a connue, correct, mais ne peut pas être étendu à toutes les situations de cogérance. En effet, en présence de plusieurs gérants, il convient de vérifier si l'un d'entre eux n'a pas été désigné pour gérer le volet social de la société. Ainsi, une délégation de pouvoir est parfaitement valable si elle répond aux conditions suivantes :

- se dérouler sans faute ni fraude;
- se rapporter à une partie d'activité bien définie (une délégation générale n'est pas acceptée);
- être claire et explicite;
- avoir été acceptée par le délégataire - qui dispose de la compétence, de l'autorité et des moyens nécessaires -, qui est informé des étendues et des limites de sa mission;
- constituer une transmission effective de pouvoirs;
- être soumise à une surveillance régulière.

La Cour de cassation rappelle que la délégation ne saurait abolir la responsabilité pénale encourue par le délégant au titre de manquements à des obligations que la loi a entendu mettre personnellement à sa charge, auquel cas la loi punit le fait, pour le délégant, de méconnaître par sa faute personnelle les dispositions légales. La délégation de pouvoirs a pour conséquence que le délégataire doit répondre de son comportement fautif, non de la responsabilité des infractions commises par le délégant. Il ne s'agit pas, en effet, d'une convention d'exonération de la responsabilité pénale³.

Par conséquent, si un gérant est expressément désigné comme responsable du respect de la législation sociale et qu'il commet une infraction de ce chef, il est seul pénalement responsable. Les autres cogérants peuvent se dégager de leurs responsabilités si les conditions de la délégation sont respectées et notamment s'ils ont contrôlé qu'elle se déroulait correctement.

Ainsi, la Cour d'appel de Mons⁴ a condamné deux personnes qui exploitaient en personne physique un restaurant. La première expliquait que son rôle se limitait à la gestion de la cuisine, tandis que son frère admettait qu'il s'occupait de l'aspect administratif, sauf les horaires de travail que sa sœur affichait aussi quand il était absent. Lors du contrôle des inspecteurs sociaux, tant le frère que la sœur étaient présents et sont intervenus pour répondre aux questions des inspecteurs. Comme le souligne Isabelle Algoet, « la décision de condamner est logique puisque les deux exploitants étaient présents sur les lieux au moment du contrôle et avaient donc la possibilité aussi concrète qu'effective de surveiller et, le cas échéant, d'empêcher quiconque de se trouver occupé à cet endroit-là alors que tel ne devait pas être le cas⁵ ».

On le voit, les conditions relatives à la délégation de pouvoir permettent de fixer les limites de la responsabilité/exonération pénale des cogérants.

● CHARLES-ÉRIC CLESSE
Professeur ordinaire à l'ULB
Directeur adjoint de l'IFJ

1 Cass., 28 septembre 2021, RG n° P.21.0644.N, www.juportal.be.

2 Cass., 9 janvier 1995, Pas. 1995, I, p. 28.

3 Cass., 5 mai 2021, J.L.M.B., 2021, p. 1710.

4 Mons, 12 février 2020, Chr. D.S., 2023/1, p. 26.

5 I. ALGOET, « Aperçu de jurisprudence de droit pénal social », in *La responsabilité civile, pénale et sociale au sein de l'entreprise*, Limal, Anthemis, 2021, p. 131.

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@defenso.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

Références

Jurisprudence sociale : **STEVE GILSON**
Droit des étrangers : **CÉLINE VERBROUCK**
Droit de la procédure pénale : **CLÉMENTE 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 : **BERNARD HAVET**

Coordination

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

MICHELINA 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

