

[La Une]

Taxation étalée et travaux de rénovation de moins de cinq ans

Introduction

Si une SRL revend un immeuble qu'elle possède depuis plus de cinq ans en réalisant un bénéfice, elle peut choisir de faire imposer ce bénéfice (plus-value) de manière étalée plutôt qu'en une seule fois.

Si le bien a été récemment rénové, c'est-à-dire que l'immeuble date de plus de cinq ans, mais que les travaux sont réalisés dans les cinq ans qui précèdent la vente avec plus-value, seule la partie de la plus-value afférente à l'immeuble, à l'exclusion des travaux, peut bénéficier du régime de taxation étalée instauré par l'article 47 du CIR 92¹.

Quid si des travaux de rénovation (suffisamment importants pour être activés) ont été effectués moins de cinq ans avant la vente de l'immeuble ?

La question de la durée de cinq ans en matière de travaux de rénovation a été tranchée récemment comme suit par la cour d'appel de Bruxelles.

Une société avait fait réaliser des travaux de transformation et de rénovation dans un bien qu'elle possédait depuis plus de cinq ans. Quelques années plus tard, elle l'a revendu en réalisant une plus-value.

Selon la société, la totalité de la plus-value pouvait être imposée de manière étalée, car les travaux formaient un ensemble avec le bâtiment. Pour le fisc, la plus-value devait être répartie entre le bâtiment et les travaux.

La cour donne raison au fisc. Les travaux doivent être distingués du bâtiment en tant que tel (une période d'amortissement distincte leur est, p. ex., applicable). La partie de la plus-value qui se rapporte à l'immeuble peut dès lors être imposée de manière étalée, mais celle qui se rapporte aux travaux doit l'être en une seule fois².

Comment faire la distinction ?

Dans l'espèce ci-dessus, la distinction a été établie sur la base du prix d'achat initial du bâtiment (terrain compris) et du prix de revient des travaux.

Plus précisément, le fisc a établi la ventilation suivante, en appliquant une règle de trois, en proportion des valeurs d'acquisition respectives, entre les immobilisations acquises dans les cinq dernières années et celles acquises de-

puis plus de cinq ans par rapport à la vente afin de déterminer le montant de la plus-value qui peut faire l'objet d'une taxation étalée :

- valeur de réalisation des immobilisations acquises depuis plus de cinq ans : $6.400.000 \times (592.812,58 + 123.735,41 + 217.986,04 + 1.121.324,47) / (592.812,58 + 4.020.230,72 + 181.970,56) = 2.743.995,07$.

La plus-value réalisée afférente à cette valeur de réalisation, soit 996.515,42 EUR, peut faire l'objet d'une taxation de manière étalée :

- valeur de réalisation des immobilisations acquises depuis moins de cinq ans : $6.400.000 \times (2.557.184,80 + 181.970,56) / (592.812,58 + 4.020.230,72 + 181.970,56) = 3.656.004,93$.

La plus-value réalisée afférente à cette valeur de réalisation, soit 1.227.471,39 EUR, ne peut pas faire l'objet d'une taxation de manière étalée.

On relèvera que ce n'est qu'une des méthodes de répartition/ventilation possibles. Ainsi, le SDA a admis que la distinction puisse se faire sur la base des valeurs comptables ou de la valeur de marché avant et après les travaux de rénovation³.

Exemple

En 2015, une petite société a acheté un immeuble 600.000 EUR (400.000 EUR pour le bâtiment et 200.000 EUR pour le terrain).

En 2021, la société a procédé à des travaux de rénovation du bâtiment pour 100.000 EUR (que ce soit ou non avec l'intention à ce moment de vendre l'immeuble).

Le bâtiment et la rénovation sont amortis de manière linéaire au taux de 3 %.

En 2023, la société, pour une raison qui lui est propre, revend l'ensemble pour 800.000 EUR et réalise un bénéfice (comptable et fiscal identique, car les amortissements pratiqués ont été admis fiscalement) de 190.000 EUR.

Les valeurs comptables sont les suivantes au moment de la vente :

- terrain : 200.000 EUR ;
- bâtiment : 316.000 EUR (7 amortissements admis de 12.000 EUR = 84.000 EUR) ;
- travaux de rénovation : 94.000 EUR (2 amortissements admis de 3.000 EUR = 6.000 EUR).

Supposons que la valeur de marché (rapport d'un expert immobilier) avant les travaux de

Sommaire - n° 52

Fiscal

- Frais de formation de conduite et d'examen relatifs à l'obtention du permis de conduire p.2
- Les formules de TCO dans le cadre du budget mobilité p.2
- Article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, du CIR 92 : selon la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité requiert une déduction des frais p.3
- Les intérêts d'un crédit contracté pour financer une distribution de dividendes : quand sont-ils déductibles ? p.4
- Un *ruling* négatif peut-il être contesté en justice ? p.5
- Quand une demande de renseignements est-elle tardive ? p.5
- Mise à disposition transfrontalière d'un véhicule en TVA p.6
- Cessation d'activité et location d'immeuble : faut-il réviser la TVA ? p.6
- Recharge d'une voiture électrique au domicile : *quid* du remboursement ? p.6

Dossier

- Uniformisons le droit de l'insolvabilité des entreprises ! La transposition de la Directive 2019/1023 p.7

Sociétés

- Publication du baromètre des entreprises 2023 p.12
- Faut-il (vraiment) adapter les statuts avant le 1^{er} janvier 2024 ? p.13

Commercial

- Modalités de l'interdiction d'exploiter une entreprise suite à une faillite p.13

ASBL

- La violation du CSA et des statuts : peut-on s'exonérer de sa responsabilité ? p.14
- Qui propose les candidatures d'administrateurs à l'AG ? p.14

Professionnels du chiffre

- Application des tests d'actif net et de liquidité p.15

Social

- Conséquence d'une Dimona « pénale » sur le paiement des cotisations sociales p.16



rénovation était de 700.000 EUR et qu'après rénovation, elle est passée à 800.000 EUR. On peut concevoir que le court délai entre les travaux et la date de la vente conduise à considérer que la valeur du bien s'est accrue de la valeur des travaux, mais cela pourrait être plus (p. ex., parce que les travaux ont amélioré l'accès à l'immeuble, lui donnant une valeur plus élevée que celle des travaux entrepris).

Dans quelle mesure la taxation doit-elle être étalée ?

Si la société opère la distinction en fonction du prix d'achat initial et du coût des travaux de rénovation, elle peut revendiquer la taxation étalée de la plus-value à concurrence de 85,7 % (600.000 EUR / 700.000 EUR).

Si la société opère la distinction en fonction des valeurs comptables résiduelles, on arrive à 84,6 % (516.000 EUR [200.000 + 316.000] / 610.000 EUR [200.000 + 316.000 + 94.000]).

Et avec les valeurs de marché, on obtient 87,5 % (700.000 EUR / 800.000 EUR).

● ROLAND ROSOUX
Administrateur de l'OECCBB

- 1 Extrait d'un article publié dans la Lettre fiscale belge n° 446 de novembre 2023, répondant à la question d'un abonné.
- 2 Bruxelles, 19 mai 2022, rôle n° 2016/AF/269.
- 3 Décision anticipée n° 2014.144 du 8 avril 2014.

Votre courrier...

N'hésitez pas à faire parvenir vos questions et commentaires à

CHARLOTTE PATERNOSTRE
Éditrice adjointe

Vos questions doivent porter sur des sujets d'ordre juridique d'intérêt général (c'est-à-dire susceptibles d'engendrer une réponse publiable comme telle dans le Bulletin de l'OECCBB).

charlotte.paternostre@anthemis.be

Tél. : +32 10 42 02 96
Fax : +32 10 40 21 84

[Fiscal]

Frais de formation de conduite et d'examen relatifs à l'obtention du permis de conduire

Dans son rapport annuel 2022, le Service des décisions anticipées (ci-après, « SDA ») mentionne quelques décisions négatives, dont une concerne la déduction de frais pour l'obtention du permis de conduire¹.

Le demandeur est avocat et, dans le cadre de son activité professionnelle, il lui est régulièrement demandé de se déplacer (rendez-vous clientèle, réunion d'expertise, audience, etc.).

Il n'a pas de permis de conduire et se déplace actuellement à pied ou en transports en commun. Le fait de passer son permis de conduire faciliterait ses trajets professionnels.

Il souhaite obtenir la confirmation que les frais qu'il engagerait pour la formation de conduite ainsi que les frais relatifs à l'examen du permis de conduire remplissent bien les conditions reprises à l'article 49 du CIR 92 et que, dès lors, ces dépenses sont déductibles à titre de frais professionnels.

Le SDA précise que l'article 53, 1°, du CIR 92 dispose que « ne constituent pas des frais professionnels les dépenses ayant un caractère personnel, telles que le loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'habitation, les frais d'entretien et de ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessit[e]s par l'exercice de la profession ».

Le SDA estime que les frais liés à l'obtention du permis de conduire relèvent du cadre de la vie privée et que ces dépenses doivent en l'espèce être rangées parmi les dépenses ayant un caractère purement personnel. Par conséquent, ces frais ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels (art. 49 et 53, 1°, CIR 92).

Il s'agit d'une application de la jurisprudence majoritaire en matière de formation de roulage : ce sont des frais exposés pour suivre une formation en vue de l'acquisition et de la mise en pratique d'une aptitude générale.

● BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal

¹ Rapport annuel 2022 du Service des décisions anticipées publié le 12 juin 2023, p. 28, www.ruling.be.

Les formules de TCO dans le cadre du budget mobilité

Le budget mobilité permet de remplacer une voiture de société par un budget mobilité qui peut être librement réparti sur trois piliers : (i) une voiture moins polluante et moins chère, (ii) des moyens de transport durables (vélo, transports en commun, frais de logement, prime piéton, etc.) et (iii) un solde en espèce.

Le montant du budget de mobilité correspond au coût annuel brut de la voiture de société pour l'employeur (le « total cost of ownership » ou « TCO »).

La mesure contenue dans l'arrêté royal du 10 septembre 2023¹ permet de déterminer les formules selon lesquelles le montant des dépenses dans le pilier 1 et le montant du budget mobilité pourront être calculés sur la base des frais réels ou forfaitaires. Cette mesure devrait permettre de réaliser une importante simplification administrative.

La formule réelle se compose de tous les frais réels exposés par l'employeur pour financer une voiture de société respectueuse de l'environnement ainsi que des coûts connexes inscrits dans le cadre de la politique en matière de voitures de société. La liste exhaustive des frais réels à prendre en considération est reprise dans l'arrêté royal.

L'utilisation d'une formule forfaitaire pour déterminer le montant des dépenses dans le pilier 1 permettra, pour l'employeur comme pour le travailleur, de déterminer immédiatement le montant qui peut être affecté dans le pilier 2 et le solde attendu dans le pilier 3, après déduction des dépenses dans les piliers 1 et 2. La formule forfaitaire diffère selon qu'il s'agit d'une voiture propre, d'un leasing ou d'une location, et se compose d'une partie fixe (25 % de la valeur catalogue pour un leasing ou un véhicule propre, le loyer et les frais annexes pour une location) et d'une partie variable fixée en fonction des kilomètres parcourus pour les déplacements domicile-lieu de travail, plus 6.000 km privés.

Budget mobilité : dans les deux cas, le budget mobilité consiste en une moyenne des frais bruts annuels (réels ou forfaitaires) de la voiture de société à laquelle le travailleur renonce ou à laquelle il a droit. Cette moyenne est calculée sur les quatre dernières années, ou sur la période entière si la voiture de société a été mise à disposition depuis moins de quatre ans. Le choix posé est valable pour une période de trois ans. La mesure entre en vigueur au 1er janvier 2024.

● OLIVIER EVRAND
Conseiller Expert SO - AGFIS

¹ M.B., 29 septembre 2023.

Article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, du CIR 92 : selon la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité requiert une déduction des frais

Selon qu'ils réalisent, pour les uns, des bénéfices ou des profits résultant de la gestion anormale d'un patrimoine privé au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92, ou, pour les autres, des plus-values sur actions ou parts résultant de la gestion anormale d'un patrimoine privé au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, du CIR 92, ces deux catégories de contribuables, qui se trouvent pourtant dans une situation comparable, subissent un traitement fiscal objectivement différencié : ainsi, les contribuables de la première catégorie (*i.e.* art. 90, al. 1^{er}, 1^o, CIR 92) sont imposés sur le montant net, c'est-à-dire sur le montant qui subsiste après déduction des frais (*cf.* art. 97, § 1^{er}, CIR 92) et après déduction des pertes provenant d'autres opérations anormales de gestion de patrimoine privé et éprouvées au cours des cinq périodes impossibles antérieures (*cf.* art. 103, § 1^{er}, CIR 92), tandis que ceux de la seconde catégorie (*i.e.* art. 90, al. 1^{er}, 1^o, CIR 92) sont imposés sur le montant brut (*cf.* art. 102 CIR 92), c'est-à-dire sans possibilité de déduire des frais, ni les pertes.

Dans ce contexte des revenus divers, la question se pose dès lors de savoir pourquoi le législateur fiscal a autorisé la déduction des frais et des pertes en faveur des contribuables réalisant des bénéfices ou des profits résultant de la gestion anormale d'un patrimoine privé et l'a refusée en faveur des contribuables réalisant des plus-values sur actions ou parts qui résultent pareillement de la gestion anormale d'un patrimoine privé ?

Ce traitement différencié (en réalité, discriminatoire), selon que l'opération en question relève respectivement de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o ou 9^o, du CIR 92, apparaît d'autant moins compréhensible et justifiable sur le plan juridique que, jusqu'à la loi du 11 décembre 2008¹, les plus-values sur actions ou parts étaient intégrées ou comprises dans l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 « afin de faciliter le renvoi à ce type de revenu divers potentiel en rassemblant toutes les règles qui s'y appliquent »² ; ainsi, la loi précitée du 11 décembre 2008 a modifié cette situation en constituant ou « créant » à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret, du CIR 92 une catégorie distincte pour ces revenus (*i.e.* plus-values sur actions ou parts).

Toutefois, la loi précitée du 11 décembre 2008 n'a pas modifié l'article 97, § 1^{er}, du CIR 92, qui prévoit une déduction des frais pour les revenus divers mentionnés à l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92, de sorte que cette disposition n'est pas applicable aux plus-values sur actions ou parts résultant de la gestion anormale d'un patrimoine privé mentionnées à l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret, du CIR 92. À l'inverse, l'article 102, alinéa 1^{er}, du CIR 92, qui ne prévoit pas de déduction des frais, est devenu applicable à ces revenus divers.

En tant que tel, ce « transfert » au sein de l'article 90, alinéa 1^{er}, du CIR 92 n'a eu aucune incidence sur les circonstances dans lesquelles les plus-values sur actions ou parts sont imposées :

la question fondamentale restant toujours de savoir si la cession d'actions ou de parts peut ou non être considérée comme une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.

Compte tenu de ce rappel « historique », on peut donc légitimement s'interroger sur le(s) motif(s) qui a/ont poussé le législateur fiscal à refuser la déduction des frais et des pertes pour les opérations relevant de l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, du CIR 92.

Dans un arrêt très récent du 21 septembre 2023, la Cour constitutionnelle, saisie d'une question préjudicielle posée par le tribunal de première instance d'Anvers, s'est prononcée sur cette question.

Dans son arrêt en question, la Cour constitutionnelle écarte sèchement le seul argument invoqué par le Conseil des ministres à cet égard, à savoir que cette différence de traitement serait raisonnablement justifiée selon lui, « dès lors que les plus-values sur actions ou parts mentionnées à l'article 90, al. 1^{er}, 9^o, premier tiret, du CIR 1992 découlent d'une activité passive qui ne nécessite pas de prestations, d'infrastructure, d'investissements ni d'autres frais spécifiques, alors que les bénéfices et les profits mentionnés à l'article 90, al. 1^{er}, 1^o, du CIR 1992 découlent d'une activité qui implique nécessairement des frais ou des investissements »³. La Cour constitutionnelle relève également à cet égard que cette différence de traitement n'est pas justifiée par les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976, qui est à l'origine de l'article 102 du CIR 92 (« Les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 "modifiant le Code des impôts sur les revenus", qui a instauré l'article 102 du CIR 1992 dans sa version originale, n'expliquent pas non plus pourquoi cette disposition ne prévoit pas de déduction des frais »⁴).

En effet, selon la Cour, « [i]l ne saurait être *a priori* exclu que des frais doivent être exposés afin de réaliser les plus-values visées par l'article 90, al. 1^{er}, 9^o, premier tiret, du CIR 1992 et rien ne permet de justifier que, si tel est le cas, ces frais ne puissent être déduits du revenu imposable alors que des frais de même nature peuvent être déduits du revenu imposable lorsque celui-ci est constitué par des bénéfices ou profits résultant de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers »⁵.

La Cour constitutionnelle en déduit que la différence de traitement évoquée ci-dessus n'est pas raisonnablement justifiée et que l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret, du CIR 92, lu en combinaison avec les articles 97, § 1^{er}, et 102, alinéa 1^{er}, du CIR 92, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, « en ce qu'ils ne prévoient pas une déduction des frais pour les contribuables qui acquièrent des revenus divers constitués par des plus-values sur actions ou parts réalisées à l'occasion de leur cession à titre onéreux »⁶.

Concrètement, à la lumière de l'arrêt du 21 septembre 2023 de la Cour constitutionnelle, les contribuables qui auraient été imposés sur des

plus-values sur actions ou parts, sans possibilité de déduction des frais, peuvent envisager d'introduire un recours sur pied de l'article 376, § 1^{er}, du CIR 92.

● GAËTAN ZEYEN

Avocat-fiscaliste au barreau de Bruxelles

- 1 Loi du 11 décembre 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, M.B., 12 janvier 2009.
- 2 Doc. parl., Ch. repr., 2007-2008, n° 52-1398/001, p. 27.
- 3 C. const., arrêt n° 124/2023 du 21 septembre 2023 (n° rôle : 7852), cons. B.6.1.
- 4 *Ibid.*, cons. B.5.2., al. 3.
- 5 *Ibid.*, cons. B.6.2.
- 6 *Ibid.*, cons. B.7.

Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA – 2^e édition

François Coutureau et Olivier Evrard

La mobilité est un thème qui nous concerne tous au quotidien.

Les questions sont nombreuses et le débat passionné avec en toile de fond cette question lancinante : la voiture de société a-t-elle encore un avenir ?

Dans le cadre de cette 2^e édition, les auteurs vous proposent d'analyser le régime fiscal de la mobilité dans sa globalité dans une perspective essentiellement pratique.

Ce manuel s'adresse à tous les professionnels du droit fiscal et comptable ainsi qu'à toute personne désireuse d'optimiser la mobilité au sein de son entreprise.



2023 – 368 p. – 89 €

www.anthemis.be
commande@anthemis.be

Les intérêts d'un crédit contracté pour financer une distribution de dividendes : quand sont-ils déductibles ?

Depuis un certain nombre d'années, l'article 49 CIR 92 retient l'attention de la jurisprudence dans le contexte de la déduction des intérêts d'emprunts contractés dans le cadre du paiement d'un dividende ou d'un remboursement de capital après que plusieurs entreprises ont optés pour la technique du *debt push down*.

La Cour d'appel de Gand a initié la saga le 9 janvier 2018¹, en considérant que, dans le cas qui lui était soumis, la charge d'intérêts relative à un emprunt en vue de distribuer un dividende exceptionnel ne constituait pas une charge professionnelle au sens de l'article 49 CIR 92. Partant, celle-ci était non déductible².

La Cour d'appel d'Anvers n'a pas manqué de suivre son homologue gantoise, le 8 mai 2018³, en estimant qu'en raison de l'absence de dépôt de pièces attestant que l'emprunt avait été contracté en vue d'acquiescer ou de conserver ses éléments d'actif, il n'était pas impensable que la société ait voulu se créer des frais ou favoriser des tiers. En l'absence de preuve de sa réelle intention de contracter l'emprunt, la charge d'intérêts ne revêtait pas les conditions de l'article 49 CIR 92.

La société a dès lors introduit un pourvoi en cassation. La cour a opéré le 19 mars 2020⁴ un raisonnement en trois étapes, pour finalement conclure que les intérêts d'emprunts contractés en vue de financer une réduction de capital ou de distribuer des dividendes sont déductibles uniquement si le contribuable fournit la preuve que ces intérêts répondent aux conditions de l'article 49 CIR 92 et, plus particulièrement, qu'ils sont exposés pour acquiescer ou conserver des revenus imposables. Le contribuable doit donc prouver, concrètement, que l'emprunt lui a permis de conserver (ou d'acquiescer) des revenus imposables.

La Cour de cassation n'a dès lors pas exclu que de tels intérêts pouvaient être déductibles.

La Cour d'appel d'Anvers, le 28 septembre 2021, est venue compléter ladite saga⁵ et a confirmé que la preuve était plus que compliquée à apporter. Dans le cas présenté à la cour, la société a fait valoir que le crédit avait été contracté pour préserver ses actifs en permettant une réorganisation de sa structure de financement. De cette opération, résultent une augmentation du total bilantaire, du chiffre d'affaires, du bénéfice avant et après impôts, une augmentation des fonds propres et la réalisation de divers investissements. La Cour anversoise a appliqué l'enseignement de la Cour de cassation en substance et a considéré que la société ne faisait pas preuve que les charges de l'emprunt avaient été exposées en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables et ce, malgré les éléments factuels susvisés. Elle a considéré que les emprunts avaient été contractés pour une autre finalité, à savoir le remboursement des crédits-relais contractés par les actionnaires en vue de

financer la sortie de bourse de la société et ce, même si la société de bourse a eu pour effet de réaliser de nouveaux investissements permettant une augmentation du chiffre d'affaires.

Finalement, la cour anversoise paraissait imposer la démonstration d'un lien direct et immédiat entre les intérêts et les revenus supplémentaires⁶.

La société s'est pourvue en cassation en pointant, à son sens, l'erreur sur l'objet des crédits qui n'étaient pas la distribution d'un dividende mais le remboursement des crédits relais. La société a, en deuxième moyen, défendu que la cour avait admis que le prêt était destiné à financer partiellement les actifs de la société en indiquant « le prêt n'était pas simplement destiné à financer les actifs de la société » et qu'il était dès lors contradictoire de rejeter la déduction des intérêts au vu de cette reconnaissance.

La Cour de cassation a, le 31 mars 2023⁷, confirmé l'arrêt attaqué et par conséquent la position de l'administration fiscale.

Le premier grief soulevé par la société a été balayé par la Cour en considérant que la mention précisant que le crédit devait être affecté aux besoins de l'entreprise au sein de la convention, n'enlevait rien à l'obligation pour la société de démontrer que les intérêts revêtaient les conditions de l'article 49 CIR 92.

Le deuxième grief soulevé par la société est également écarté. La Cour précise qu'il n'est pas suffisant qu'une société prétende que le prêt est destiné à financer des actifs pour que la déductibilité soit octroyée. Il convient de le prouver, chose que la société ne fait pas.

Le pourvoi est donc rejeté.

La conclusion de la Cour de cassation est justifiée en raison de l'absence de preuve concrète du financement d'actifs. Tout n'est dès lors qu'une question de preuve. Le simple fait que la preuve soit difficile à apporter n'exclut pas qu'elle puisse être fournie dans d'autres circonstances.

Vous êtes donc prévenus : vous devez compléter et organiser la preuve en cas de déduction des intérêts d'un emprunt contracté en vue de financer une distribution de dividendes.

● LISA DELINTE

Avocate au barreau de Bruxelles

1 Gand, fisc., 9 janvier 2018, n° 1555, p. 7.

2 Monsieur S. Van Crombrugge s'est interrogé quant à un jugement d'opportunité d'une décision dans le cadre de la gestion d'une société (S. VAN CROMBRUGGE, « Intérêt d'un crédit visant à distribuer un super dividende : non déductible ? », *Le Fiscalogues*, 23 février 2018, pp. 7 et s.).

3 Anvers, fisc., 8 mai 2018, n° 1566, p. 1.

4 Cass., 19 mars 2020, RG n° F.19.0025.N, www.juportal.be.

5 Anvers, 28 septembre 2021, RG n° 2020/AR/454, T.F.R., 2022, n° 621, p. 441.

6 J. DEGÉE, N. MOORTGAT, « La déduction des charges de financement à l'impôt des sociétés – les règles intéressantes des sociétés actives dans la promotion immobilière », *Jurim.*, 2023/3, p. 670.

7 Cass., 31 mars 2023, RG n° F.22.0071.N, www.juportal.be

Les frais de voyages collectifs de plus d'un jour pour le personnel sont-ils déductibles ?

Dans un récent jugement du 24 avril 2023, le Tribunal de première instance de Liège a rejeté la déduction à titre de frais professionnels de frais liés à un voyage effectué dans le cadre d'une activité de *team-building* de plusieurs jours¹.

Dans l'affaire soumise à l'examen du Tribunal de première instance de Liège, une société active dans le secteur de l'Horeca estimait que les frais relatifs à un voyage de plusieurs jours organisé pour ses employés constituaient des frais professionnels déductibles en application de l'article 49 du CIR 92.

De son côté, le Fisc refusait la déduction de ces frais, considérant qu'il s'agissait d'avantages sociaux non déductibles au sens de l'article 53, 14°, du CIR 92.

S'en tenant aux termes du commentaire administratif, le tribunal a souligné que, même s'il rappelle que les voyages collectifs pour les membres du personnel sont des avantages sociaux², seuls sont exonérés « les avantages "minimes" » :

- qui sont alloués par l'employeur dans un but social évident, que cette attribution soit bénévole ou obligatoire et se fasse ou non par le biais d'une caisse sociale ;

- dans le but d'améliorer les rapports entre les membres du personnel et de renforcer les liens de ceux-ci avec l'entreprise. »³

Le commentaire administratif renseigne, en outre, que l'article 53, 14°, s'applique intégralement aux frais de voyages collectifs de plus d'un jour pour le personnel⁴.

Le tribunal a encore appelé que le Service des Décisions Anticipées avait lui-même considéré que, relativement à un voyage de plusieurs jours à l'étranger auquel les travailleurs doivent obligatoirement participer, seule la partie du prix relative aux formations et ateliers pouvait être considérée comme des frais déductibles au sens de l'article 49, celle consacrée aux activités de *team-building* n'étant pas déductible suivant l'article 53, 14°⁵.

S'agissant, en l'espèce, d'un voyage de trois jours à vocation récréative dont la société n'a aucunement ventilé le coût, le tribunal a déclaré le recours de cette dernière non-fondé.

Mieux vaut donc s'en tenir à des *team-building* d'une journée, si l'on veut pouvoir déduire les frais y relatifs.

● FLORENCE FASSIN

Avocate au barreau de Liège-Huy

1 Civ. Liège, 24 avril 2023, RG n° 22/936/A.

2 Com.IR, n° 38/27.

3 Com.IR, n° 38/24.

4 Com.IR, n° 53/203.

5 Décision n° 2019.0728 du 3 septembre 2019.

Un *ruling* négatif peut-il être contesté en justice ?

Selon l'article 20, al. 2, de la loi du 24 décembre 2002¹, il y a lieu d'entendre par « décision anticipée »², « l'acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. La décision ne peut emporter exemption ou modération d'impôt ». Le rôle du Service des Décisions Anticipées (SDA) est de déterminer la manière dont la loi s'appliquera à une situation ou à une opération. L'avantage d'une telle décision est la sécurité juridique qu'elle confère au demandeur dans la mesure où elle lie tous les services du SPF Finances qui doivent la respecter³.

Tout contribuable peut introduire auprès du SDA une demande de décision anticipée pour les matières portant sur l'établissement et le recouvrement des impôts relevant de la compétence du SPF Finances⁴.

Avant l'introduction d'une demande formelle, le contribuable introduit généralement une demande de *prefiling*. Il s'agit d'une procédure non organisée par la loi mais qui permet au demandeur d'obtenir l'opinion du SDA sur l'opération envisagée et de pouvoir vérifier s'il dispose de toutes les informations requises pour le traitement de sa demande⁵. S'ensuit un projet de demande officielle qui permettra d'obtenir la décision anticipée⁶.

En pratique, il arrive qu'un demandeur poursuive la procédure sachant que la décision du SDA sera négative. C'est le cas qui a été présenté devant le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles⁷.

En l'espèce, une société avait obtenu une décision anticipée favorable en 2013⁸. Le délai de validité étant arrivé à terme, la société a introduit une demande de *prefiling* pour obtenir le renouvellement de la décision. Malheureusement, le SDA a informé ladite société qu'il ne pouvait rendre une décision favorable car l'opération en question avait fait l'objet de deux questions parlementaires et les services centraux avaient rendu un avis différent du SDA. Par conséquent, le SDA a pris la décision de se ranger à l'avis des services centraux, de sorte que l'opération soumise n'avait plus aucun intérêt pour la société.

En 2020, la société décide de retourner devant le SDA et essuie un nouveau refus. Elle introduit une demande formelle et reçoit donc une décision négative qu'elle conteste en justice.

La loi du 24 décembre 2002 ne prévoit pas de recours spécifiques ni de délai pour contester une décision anticipée négative. Selon la doctrine, le droit subjectif du contribuable à la sécurité juridique, qui se concrétise par son droit subjectif à obtenir une décision anticipée (conforme à la loi fiscale), permet au contribuable de saisir le tribunal de première instance sur pied de l'article 563, 32°, du Code judiciaire⁹. Cette position a été confirmée par le ministre des Finances en 2008¹⁰.

Devant la juridiction, le contribuable devra démontrer qu'il a qualité et intérêt pour agir en

justice conformément aux articles 17 et 18 du Code judiciaire. Son intérêt doit être né et actuel au moment où la demande est introduite¹¹. Selon la jurisprudence¹², l'intérêt du demandeur est évident en cas de décision négative dans la mesure où cette décision affecte de manière défavorable sa situation puisqu'il n'obtient pas la sécurité juridique espérée et voit donc ses intérêts lésés. En outre, si la décision est annulée à la suite du recours, le demandeur obtiendra à nouveau une chance de voir sa situation réévaluée plus favorablement par le SDA, ce qui démontre à suffisance son intérêt¹³.

Une fois la recevabilité démontrée, il appartiendra au contribuable d'invoquer les arguments pertinents pour contester la décision négative et obtenir du juge son annulation. Il convient de garder à l'esprit que la juridiction saisie ne peut se mettre à la place du SDA pour accorder une décision anticipée ni obliger le SDA à statuer dans un sens déterminé. Le contrôle du juge sera un contrôle de pleine juridiction, de sorte que la juridiction devra elle-même faire l'analyse de l'application de la loi aux faits soumis au SDA pour juger de la légalité de la décision.

Eu égard aux conditions *contra legem* parfois exigées par le SDA, il est important de rappeler que la décision négative qui serait rendue peut être contestée en justice et que la juridiction judiciaire devra vérifier si le SDA a adopté une position raisonnable dans l'examen de la situation.

● LUDOVIC HUBERT
Avocat au barreau de Bruxelles

1 Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, M.B. 31 décembre 2002.

2 Ou *ruling*.

3 www.ruling.be/fr.

4 Contributions directes, TVA, droits d'enregistrement et de succession...

5 Rapport annuel du SDA pour l'année 2019, p. 14 ; S. GNEVASJ et E. RAVET, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ? », RGCF, 2020, liv. 4-5, p. 284.

6 Tant la demande de *prefiling* que le projet de demande officielle sont anonymes. Les services centraux n'auront connaissance que de la demande formelle.

7 Civ. Bruxelles, 10 février 2023, RG n° 2021/2410/A, inédit, commenté par S. GNEVASJ et E. RAVET, « Contestation d'un *ruling* négatif : rappel des principes et réflexions sur les *rulings*-produits », Act. fisc., 2023/24.

8 Art. 23 de la loi du 24 décembre 2002 précitée.

9 S. GNEVASJ et E. RAVET, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ? », op. cit., p. 326.

10 Question n° 360 de M. Crucke du 30 septembre 2008, Bull. Q.R., sess. ord. 2008-2009, n° 40, p. 10405.

11 Cass., 24 avril 2003, RG n° C.00.0567.F/C.01.004.F, www.juportal.be.

12 Civ. Mons, 25 mai 2010, RG n° 05/754, www.monkey.be ; Civ. nl. Bruxelles, 3 février 2020, RG n° 2018/2426/A, www.monkey.be ; également commenté par L. DE PAUW, Fisc. Koer., 2020, liv. 4, pp. 75-80 et M. DELANOTE, « Rechter kan *ruling* valideren of vernietigen (maar niet méér) », Fisc. act., 2020, liv. 12, pp. 3-5.

13 Gand, 14 janvier 2020, RG n° 2018/AR/1269, www.monkey.be ; également commenté par S. VAN CROMBRUGGE, « Kan tegen ongunstige *ruling* worden opgekomen bij gewone rechter ? », Fiscologue, 2020, n° 1642, p. 6.

Quand une demande de renseignements est-elle tardive ?

La Cour d'appel d'Anvers¹ fut saisie d'une contestation relative à l'interprétation et à l'application de l'article 333 du CIR 92.

Cette disposition pose le principe selon lequel l'administration fiscale peut procéder à des investigations dans le délai d'imposition ordinaire de trois ans, sans formalité particulière, même lorsque la déclaration du contribuable a déjà été admise et les impôts y afférents payés. En revanche, si elle souhaite procéder à des investigations complémentaires en dehors de ce délai ordinaire de trois ans, elle doit – du moins tel était le cas jusqu'à l'exercice d'imposition 2022 inclus – notifier au préalable son intention au contribuable.

Dans le cas porté devant la Cour d'appel d'Anvers, la cotisation portait sur l'exercice d'imposition 2016. Le délai d'imposition ordinaire expirait donc le 31 décembre 2018.

La demande de renseignements avait été formulée dans le délai ordinaire de trois ans puisqu'elle datait du 5 décembre 2018. La réponse du contribuable à ladite demande de renseignements avait été envoyée après l'expiration du délai d'imposition ordinaire, soit le 7 janvier 2019. À ce moment, l'administration fiscale n'avait plus le droit de procéder à des investigations supplémentaires sans envoyer au contribuable une notification préalable de l'imminence d'une investigation pour fraude.

Selon la Cour d'appel d'Anvers, l'administration fiscale ne peut exercer son pouvoir de demander des renseignements, du moins sans notification préalable, que dans le délai ordinaire de trois ans ; elle ne peut cependant pas obliger le contribuable à répondre une fois ce délai d'investigation expiré. Le droit de réponse du contribuable à une demande de renseignements ne peut dès lors servir pour justifier une prolongation du délai d'investigation.

La Cour d'appel d'Anvers a ainsi jugé que la cotisation supplémentaire basée sur cette investigation complémentaire était nulle.

Selon la Cour d'appel d'Anvers, pour déterminer si une demande de renseignements peut encore être envoyée au contribuable sans notification préalable de l'imminence d'une investigation pour fraude, il y a lieu de tenir compte du moment où le contribuable formule sa réponse à l'administration et non pas du moment où la demande initiale de renseignements a été envoyée.

● GAËTAN ZEYEN
Avocat fiscaliste au barreau de Bruxelles

1 Anvers, 20 juin 2023, RG n° 2022/RG/225, Fiscologue, n° 1798, pp. 6 et s.

Mise à disposition transfrontalière d'un véhicule en TVA

Il peut arriver qu'un employeur et un employé ne soient pas établis dans le même État membre. Qui est alors compétent pour taxer la mise à disposition d'un véhicule d'entreprise ?

Cette situation a fait l'objet d'un arrêt de la Cour de justice¹ et l'administration vient de publier une circulaire² sur le sujet afin de préciser sa position. Concrètement, est visée la situation où, soit le lieu d'établissement de l'entreprise est situé en dehors de la Belgique et la résidence ou le domicile du membre du personnel est situé en Belgique, soit le lieu d'établissement de l'entreprise est situé en Belgique et la résidence ou le domicile du membre du personnel est situé en dehors de la Belgique. Dans ces situations, l'administration estime qu'une mise à disposition d'un véhicule d'entreprise à un membre du personnel dans un contexte transfrontalier est localisée à l'endroit où le preneur est établi³ lorsque les conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- il s'agit d'une mise à disposition effectuée à titre onéreux ;
- cette mise à disposition consiste en une prestation de services de location, autre que la location de courte durée.

Pour considérer qu'il s'agit d'une mise à disposition effectuée à titre onéreux, il doit s'agir, selon l'administration, soit :

- a) d'un paiement effectué par le membre du personnel à son entreprise ou ;
- b) d'une rétention par l'entreprise d'une partie de la rémunération en espèces du membre du personnel ou ;
- c) d'une inscription au débit du compte courant du gérant, de l'administrateur, etc., à concurrence de la rétribution convenue ou encore ;
- d) d'un choix du membre du personnel entre différents avantages offerts par son entreprise conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule d'entreprise impliquerait la renonciation à d'autres avantages.

Concernant la deuxième condition, les conditions suivantes doivent être rencontrées :

- a) le membre du personnel à qui le véhicule est mis à disposition doit disposer, en permanence, du droit d'utiliser le véhicule à des fins privées et d'en exclure d'autres personnes ;
- b) la mise à disposition doit se faire en contrepartie d'un loyer et pour une durée convenue supérieure à trente jours.

Si l'ensemble de ces conditions sont remplies, la mise à disposition sera donc localisée au lieu du preneur (et donc en Belgique si l'employé y est domicilié).

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

Cessation d'activité et location d'immeuble : faut-il réviser la TVA ?

Pour diverses raisons, un entrepreneur peut souhaiter céder son activité mais conserver tout de même le bâtiment dans lequel s'exerçait ladite activité. Doit-il alors effectuer une révision de la TVA ?

Dans l'affaire débattue devant la Cour d'appel d'Anvers¹, un commerçant détenant un magasin de chaussures avait cessé son activité en 2018. Il avait effectué des travaux dans ce bâtiment en 2016-2017 pour un montant de 227.651,26 € HTVA. Il avait bien entendu déduit cette TVA puisqu'il effectuait des activités ouvrant droit à déduction (soit la vente de chaussures). En 2018, le commerçant cède son activité mais conserve le bâtiment dans lequel il exerçait son activité pour le louer au repreneur de ladite activité.

L'administration va estimer que cette location immobilière entraîne une révision de la déduction de la TVA ayant grevé les travaux dans le chef du cédant. En effet, cette location étant exemptée de TVA, conformément à l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA, elle ne permet pas d'exercer un droit à déduction de la TVA.

À l'opposé, le cédant estimait que la déduction de la TVA ne devait pas être revue et ce, en application des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA.

Selon la cour d'appel, il découle de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qu'il n'est question d'une cession d'un commerce ou d'une branche d'activité autonome que si l'ensemble des éléments cédés suffit pour pouvoir poursuivre une activité économique et que la question de savoir si cet ensemble doit comprendre aussi bien des biens mobiliers qu'immobiliers doit être examinée en prenant en considération la nature de l'activité économique en question. En l'occurrence, selon la cour, le bâtiment donné en location ne doit pas être considéré comme faisant partie de la cession puisqu'il n'était que donné en location. Ni l'article 11 du Code de la TVA ni l'article 18, § 3, du Code de la TVA ne s'oppose à une révision de la TVA portée initialement en déduction par le cédant en ce qui concerne le bâtiment. Pour la cour d'appel, en se réservant la propriété du bâtiment dans lequel le cédant exerçait son activité et en le donnant en location au repreneur de l'universalité ou de la branche d'activité, le cédant n'utilise plus le bien pour son activité et donc pour la réalisation d'opérations soumises à la taxe, mais bien pour une activité de location qui est exemptée de la TVA, en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du Code de la TVA. Une révision s'impose donc.

Notons que cette jurisprudence correspond à la position développée par l'administration dans sa circulaire de 2009².

● FRANÇOIS COUTUREAU*

¹ Anvers, 7 février 2023, RG n° 2021/AR/1264.

² Circulaire n° ET.110.663 (AFER n° 46/2009) du 30 septembre 2009.

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

Recharge d'une voiture électrique au domicile : quid du remboursement ?

L'indemnité versée par un employeur aux travailleurs qui rechargent leurs voitures de société électriques à domicile peut être exonérée d'impôt sous certaines conditions, notamment si le remboursement couvre le coût réel de l'électricité consommée.

Une récente décision anticipée¹ a approuvé la méthode suivie par un employeur pour se rapprocher de cette réalité.

Lorsqu'un employeur met une voiture à disposition d'un travailleur pour un usage privé, l'ATN est imposé en fonction de la valeur catalogue de la voiture et des émissions de CO₂.

Si l'employeur paie également le carburant, aucun avantage supplémentaire n'est imposé, quelle que soit la voiture (essence, diesel ou électrique).

Pour les voitures électriques et hybrides rechargeables, sous certaines conditions, un seul avantage est calculé si le travailleur recharge sa voiture à domicile, avec la mise à disposition d'un chargeur spécifique.

Les conditions incluent la disponibilité d'une voiture électrique, d'un chargeur à domicile avec un système de communication spécifique et une politique de remboursement de l'électricité.

Si ces conditions sont remplies, le remboursement de l'électricité ne constitue pas un avantage supplémentaire pour le travailleur mais il doit être basé sur les frais d'électricité réels.

Le taux forfaitaire par kWh pour l'ensemble du territoire est toutefois difficile à établir en raison des variations des tarifs des réseaux de distribution.

Si le travailleur a un contrat à prix fixe, le coût est simple à déterminer. En cas de contrat à prix variable, un prix moyen pondéré est utilisé jusqu'au prochain décompte.

Si l'employeur met à disposition une borne de recharge qui ne remplit pas les conditions, le montant de l'électricité remboursé est imposable comme avantage.

Lorsque l'employeur ne fournit ni carte carburante ni système de recharge, le traitement fiscal de l'indemnité dépend de l'usage : domicile-travail (exonéré jusqu'à un plafond), usage personnel (imposable) ou déplacement professionnel (remboursement non imposable des frais réels encourus).

En cas de mise à disposition d'un bien immobilier par l'employeur avec prise en charge des frais d'électricité, l'avantage imposable est évalué forfaitairement en fonction du revenu cadastral de l'immeuble.

● EMMANUEL DELANNOY

Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Décision anticipée n° 2023.0080 du 28 mars 2023, www.fisconetplus.be.

¹ Arrêt CJUE du 20 janvier 2021, affaire C-288/19, QM.

² Circulaire 2023/C/72 du 1^{er} septembre 2023.

³ Conformément à l'article 56, § 2, al. 1^{er}, de la directive 2006/112/CE.

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

Uniformisons le droit de l'insolvabilité des entreprises ! La transposition de la Directive 2019/1023

MARTIN MARINX

Avocat au barreau de Namur

Collaborateur scientifique à l'UNamur

1. C'est peu dire que d'affirmer que l'actualité récente n'a pas épargné les entreprises et encore moins celles présentant déjà des difficultés. Le contexte de ces dernières années, avec la crise du Covid-19, la hausse des coûts de nombreuses matières premières ou encore la plus récente crise énergétique sont autant de facteurs qui compliquent la vie des acteurs du monde économique, qu'ils soient belges ou européens.

Certains secteurs sont plus médiatisés que d'autres mais la question est en réalité devenue transversale.

Pour bon nombre d'entreprises, le chiffre d'affaires est alors en décroissance, tandis que les dettes augmentent, tout comme les charges courantes compte tenu de l'inflation. Une fois les difficultés présentes, les quelques paiements effectués ne permettent que d'apurer partiellement les dettes, au travers du paiement des intérêts et des frais, mais pas le principal, lequel continue de générer des accessoires.

Cette situation, qui semble inéluctable, met à mal l'équilibre financier de nombreuses entreprises et celles qui ne disposent pas des liquidités suffisantes voient en conséquence leur passif augmenter de manière significative.

Dans ces conditions, il n'est pas forcément possible pour l'entreprise qui se retrouve le nez dans le guidon de faire un état des lieux correct de sa situation ni même de repenser son système de fonctionnement pour augmenter la rentabilité.

Pour ces entreprises, le dépôt de bilan semble inévitable et les moratoires passés, lesquels ont empêché temporairement les citations en faillite, n'ont fait que les maintenir sous respirateur artificiel, sans réelle perspective ni qu'une réflexion globale ne soit possible dans ce contexte.

2. La Directive (UE) 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2019 relative, selon son nom complet, « 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 » était donc une réforme attendue en matière d'insolvabilité.

En Belgique, l'adoption par le Parlement fédéral de la loi du 21 avril 2021 était une première étape – nécessaire ! – de ce travail législatif mais l'on peut regretter que cela ait été, à l'époque, présenté comme l'aboutissement d'un travail de fond au bénéfice des entreprises fragilisées par la pandémie.

En effet, il ne s'agissait là que d'une transposition *a minima*, cachant en réalité le retard pris par le législateur belge par rapport à ses obligations européennes.

Pour éviter la fameuse « vague de faillites » annoncée, une harmonisation plus globale était à espérer, et vite !

3. Les objectifs de la Directive 2019/1023 sont clairs.

Le premier considérant de cette Directive énonce que « [...] la présente Directive vise à lever les obstacles à l'exercice des libertés fondamentales en garantissant que les entreprises viables et les entrepreneurs en difficulté financière ont accès à des cadres de restructuration préventive efficaces au niveau national, qui leur permettent de poursuivre leurs activités ; que les entrepreneurs honnêtes insolvable ou surendettés peuvent bénéficier d'une remise de dettes totale au terme d'un délai raisonnable, ce qui leur offrirait une seconde chance ; [...] ».

La Directive précise que la levée des obstacles à une restructuration préventive et efficace des débiteurs viables en difficulté financière contribue à réduire au minimum les suppressions d'emplois et les pertes de valeur pour les créanciers, préserve le savoir-faire et les compétences du débiteur et bénéficie donc à l'économie au sens large.

La Directive fait le constat que les procédures existant dans les États membres divergent et peuvent intervenir à divers stades. Le considérant n° 4 ajoute : « L'éventail des procédures ouvertes aux débiteurs en difficulté financière pour restructurer leur entreprise est différent d'un État membre à l'autre. Dans certains États membres, l'éventail limité des procédures ne permet aux entreprises de se restructurer qu'à un stade relativement tardif dans le cadre de procédures d'insolvabilité. Dans d'autres, cette restructuration peut être réalisée à un stade plus précoce, mais les procédures existantes sont moins efficaces qu'elles pourraient l'être ou sont très formelles, notamment parce qu'elles limitent le recours aux accords extrajudiciaires. Les solutions préventives s'inscrivent dans une tendance croissante du droit de l'insolvabilité [...] ».

L'examen des premiers considérants permet ainsi de noter que la Directive prévoit l'obligation de mettre à disposition des entreprises en difficulté au moins une procédure qui remplace ou complète les procédures actuelles, avec pour objectif de permettre au débiteur honnête et dont l'activité est viable de se restructurer, tout en restant maître à bord de son entreprise.

Cela ne doit pas pour autant permettre à des débiteurs de mauvaise foi de bénéficier de ces procédures puisque l'objectif est d'assainir l'économie. Dans ce cadre, notamment, elle est supposée restreindre le nombre de recours à la procédure dans un certain laps de temps, dans une perspective de limitation des procédures dilatoires.

Dans cette perspective également, elle prévoit l'introduction d'un test de viabilité, qui constituerait une condition d'accès à la restructuration préventive prévue par la Directive, lequel devrait permettre de démontrer la rentabilité de l'activité.



Elle prévoit aussi la possibilité d'envisager une restructuration dans des situations dans lesquelles les débiteurs rencontrent des difficultés non financières, à condition que ces difficultés engendrent une menace réelle et grave pour la capacité actuelle ou future d'un débiteur de payer ses dettes.

La publicité est bien souvent un aspect négatif des procédures prévues actuellement et, dans ce cadre, un point notable de cette évolution législative est le fait que la Directive encourage le recours à une procédure à deux étages, dont un serait confidentiel.

La détection précoce des difficultés est mise en avant par la Directive. Cette préoccupation ne peut être que saluée en matière de réorganisation d'entreprises. Il est particulièrement frustrant de ne pouvoir aider une entreprise en difficulté en raison de la tardiveté de prise de conscience de ses difficultés par ses administrateurs.

Le rôle du professionnel du chiffre mérite certains éclaircissements car une responsabilité trop lourde ne saurait être mise à sa charge. Il ne pourrait par ailleurs lui être demandé de dénoncer systématiquement ses clients auprès du président du tribunal de l'entreprise si son mandat ne tenait pas compte des signaux d'alarme tirés.

Nous louons également la possibilité de conclure et d'homologuer des accords amiables avec un seul créancier, ce qui devrait encourager le recours à ce type de procédure, tout comme le rôle encore plus concret qui sera attribué à la chambre des entreprises en difficulté dans la discussion à intervenir entre le débiteur et l'un ou l'autre de ses créanciers convoqués. Cela devrait permettre au débiteur d'obtenir des accords en pratique.

Du côté du créancier, la possibilité de suspension individuelle du sursis obtenu par le débiteur et de reprise des mesures d'exécution pourrait s'avérer salvatrice. En effet, dans l'hypothèse d'un créancier lui-même en difficulté, l'obtention de la somme due par le débiteur en cours de sursis pourrait permettre au créancier de sauvegarder sa propre continuité.

À défaut de perspective de redressement, le débiteur pourra solliciter du tribunal qu'avant le prononcé de sa faillite, le transfert de tout ou partie de ses actifs et activités soit préparé. C'est une mesure destinée à désintéresser davantage les créanciers.

Ces derniers ont aussi la possibilité de demander au président du tribunal qu'un praticien de la réorganisation soit désigné pour faciliter la conclusion d'un accord amiable ou établir un plan de réorganisation.

À souligner également que le créancier pourra contester la viabilité du plan de réorganisation pour faire refuser son homologation. Le débiteur pourrait être bien en peine de démontrer la faisabilité de son plan sur une durée de cinq ans.

Les pouvoirs des créanciers sont dès lors largement renforcés dans le cadre de la transposition de la Directive.

La réduction du délai de sursis à quatre mois, de même que le resserrement des conditions d'obtention d'une prorogation, sont en revanche très préjudiciables aux entreprises en difficulté et prioritairement à celles comptant de nombreux créanciers ou dont l'objectif est le transfert sous autorité de justice. Les demandes de prorogation de sursis sont actuellement fréquentes alors que le sursis initial peut dépasser quatre mois.

Le fait que le juge délégué ne sera plus obligé de faire un rapport écrit pourrait également être source d'insécurité. Les règles prévues par le projet de transposition de la Directive sont en effet les suivantes : si le rapport est écrit, il doit être déposé au moins deux jours avant l'audience au registre mais, s'il est oral, il sera fait à

l'audience. Cela pourrait aller à l'encontre du respect des droits de la défense.

Il est crucial de maintenir des distinctions entre les grandes entreprises et les PME car de trop importantes contraintes sur le dos des PME pourraient tout simplement les priver d'accès à la PRJ, ce qui n'est dans l'intérêt d'aucune entreprise.

La future PRJ par accord collectif applicable aux grandes entreprises nous semble plus lourde à mettre en place, avec la vérification du critère du meilleur intérêt pour tout créancier dissident, mais elle pourrait être intéressante à appliquer dans certains cas, compte tenu des effets plus considérables qu'elle peut avoir au regard de la règle classique de la double majorité.

4. La volonté d'uniformisation des procédures d'insolvabilité existant au sein des États membres au travers de la Directive porte donc sur ces principes et nous en sommes à l'aboutissement de ce travail législatif.

Espérons que, pour le bien de l'économie belge, les entreprises, grandes, petites ou moyennes, y trouveront leur compte.

Espérons aussi que la procédure de réorganisation judiciaire cesse d'apparaître comme l'antichambre de la faillite. Il convient de la prendre pour ce qu'elle est : un formidable outil de restructuration qui permet, lorsqu'elle est envisagée suffisamment tôt et de manière sérieuse, la continuité de l'entreprise dans une perspective bénéfique pour l'économie dans son ensemble.

Gageons également que la nouvelle loi belge traduira fidèlement l'objectif de la Directive, tel qu'indiqué sans ambiguïté au sein de son premier considérant. Celui-ci vise à garantir que les entreprises viables et les entrepreneurs en difficulté financière aient accès à des cadres de restructuration préventive efficaces au niveau national, qui leur permettent de poursuivre leurs activités, et à garantir que les entrepreneurs honnêtes insolubles ou surendettés puissent bénéficier d'une remise de dettes totale, au terme d'un délai raisonnable, afin de leur offrir une seconde chance.

Pour négocier correctement le tournant actuellement constaté au sein de l'économie belge, il est crucial que les entreprises disposent des outils adéquats et qu'elles puissent se restructurer rapidement. L'intérêt du marché n'est évidemment pas que les entreprises s'empêchent dans des difficultés inextricables et qu'elles soient contraintes de déposer le bilan.

À l'inverse, si la réorganisation de l'entreprise n'est pas possible, sa liquidation devra se faire efficacement et dans l'intérêt des créanciers.

Il reste bien évidemment certaines interrogations et craintes, telles que la réduction de la durée de sursis ou l'application du critère du meilleur intérêt des créanciers mais l'accent placé sur la détection précoce et la confidentialité nous paraît être de nature à lutter contre les problématiques d'insolvabilité.

L'assistance du praticien de la réorganisation à divers stades ainsi que l'augmentation des pouvoirs des créanciers sont des points centraux sur lesquels il était important de légiférer.

Plus que jamais, les entreprises et les entrepreneurs belges ont besoin d'un cadre législatif adapté et efficace pour faire face à leurs difficultés et œuvrer à la relance de l'économie du royaume.

Découvrez notre catalogue d'e-learning

– chez vous à l'heure de votre choix ! –
– agréés ITAA, catégorie A –

Besoin d'heures de formation ? Envie de vous former à votre rythme ?

Faites votre choix dans notre catalogue d'e-learning !

– Rendez-vous sur www.oecobb.be/formations/e-learning/.

– Des questions ? N'hésitez pas à nous contacter au 02/343.02.12 ou à l'adresse info@oecobb.be.

Missions spéciales NEW !

Vous êtes expert-comptable ITAA et vous ambitionnez de devenir certifié ? Examen Passerelle 2023 Pack de 20h	Sigrid Viselé, Micheline Claes, Nathalie Procureur	20h
---	--	-----

Comptabilité générale

Création d'entreprise entreprise, panaché comptable-financier-juridique-audit	Micheline Claes	4h
Développement d'entreprise, panaché comptable-financier-juridique-audit	Micheline Claes	3h
Quelques écritures comptables sources d'erreurs et actualités au travers des avis importants de la CNC sur 2020/2019	Micheline Claes	3h
Quizz des avis de la CNC 2021	Micheline Claes	1h
La gestion des stocks en période de clôture : points d'attention	Micheline Claes	1h

Droit comptable et comptes annuels

Droit comptable et comptes annuels : dernières évolutions et nouveaux schémas commentés	Micheline Claes	3h
Florilège des avis de la CNC et décisions anticipées 2020	Micheline Claes	3h
Florilège des avis de la CNC et décisions anticipées 2021	Micheline Claes	3h
Florilège des avis de la CNC et décisions anticipées 2022	Micheline Claes	3h

Contrôle interne

Et si on parlait de contrôle interne ?	Micheline Claes	1h30
--	-----------------	------

Analyse et gestion financière

Comprendre et expliquer à son client le circuit financier de l'entreprise	Micheline Claes	2h
Le financement participatif via Mozzeno	Xavier Laoureux, Gilles Gillet	30 min
Construire mon projet financier et optimiser ma croissance	Micheline Claes	30 min
Les états financiers fin 2020 ratios clés et clignotants à surveiller	Micheline Claes	1h
Bien négocier ses crédits avec la banque	Gilles Gillet	1h30
Bien connaître les financements de Wallonie Entreprendre Aides aux PME Région Wallonne	Wallonie Entreprendre	2h30

Fiscalité IPP

Donations mobilières et immobilières : qu'est-il intéressant de faire ?	Thierry Litannie	3h
VVPR bis : 1 cas concret, pièges à éviter	Thierry Litannie	1h
Actualités fiscales : Taxe Compte Tiers 2.0 et jurisprudence à suivre	Thierry Litannie	1h
Demandes de renseignements : la COVID-19 ne justifie pas n'importe quoi	Roland Rosoux	1h

Fiscalité I.SOC

Actualités fiscales : avenir fiscal et nouveautés législatives	Thierry Litannie	1h
Fiscalité de l'innovation : 4 incitants fiscaux	Yi Lei Zheng	1h30
Demandes de renseignements : la COVID-19 ne justifie pas n'importe quoi	Roland Rosoux	1h

Fiscalité TVA

L'immobilier dans tous ses états en TVA... contrôles sectoriels, nouvelles positions administratives et jurisprudentielles, optimisations intéressantes	Laurent Tainmont	3h
Nouvelles réglementations TVA en vigueur dès le 1 ^{er} juillet 2021	Lionel Wielemans	1h15

Fiscalité procédure fiscale

La (vraie) fin du secret bancaire et l'avenir des régularisations fiscales : où en sommes-nous ? Que craindre ou espérer encore ?	Sabrina Scarna	3h
Actualités fiscales : positions administratives, 10 circulaires passées en revue	Thierry Litannie	1h
Actualités fiscales : secret bancaire et transparence	Thierry Litannie	1h
Echange de renseignement : impact des mécanismes de coopération internationale	Yi Lei Zheng	1h
Une autre conséquence de la crise sanitaire : des difficultés de paiement. Que pouvez-vous faire pour vos clients en matière de recouvrement ? À qui s'adresser ? Comment, avec le maximum de chances de succès ?	Olivia Pierson	3h
Quelle est la valeur probante d'une comptabilité ?	Thierry Litannie, Roland Rosoux	3h

Droit des sociétés et des associations

La responsabilité des administrateurs à la loupe	Grégory de Sauvage	2h
La S.R.L. : de l'Alpha à l'Oméga : analyse et commentaires des conditions de fond et de forme. Nouveautés du CSA	Micheline Claes	1h
La S.A. : de A à Z : analyse et commentaires des conditions de fond et de forme. Nouveautés du CSA	Micheline Claes	1h
Actualités du CSA	Michel De Wolf	3h
Mandataires et administrateurs d'entreprises : entre mandat et contrat d'emploi	Micheline Claes	1h30
Les principales nouvelles règles juridiques applicables aux ASBL depuis le CSA	Johan Vanden Eynde	2h

Droit de l'entreprise, économique et de l'insolvabilité

La médiation MARC : modes alternatifs de règlement des conflits	Micheline Claes	1h
Réforme du livre XX : loi du 11/03/21	Nathalie Procureur	1h
Les difficultés des entreprises : prévenir et accompagner	Micheline Claes	3h
La PRJ : solution au redressement de l'entreprise	Gérard Delvaux	1h
La PRJ : comprendre la PRJ, accord collectif et transfert d'entreprise, missions des experts-comptables	Gérard Delvaux	1h
La faillite : analyse et commentaires, responsabilité des dirigeants, professions libérales	Micheline Claes	2h

Normes professionnelles

Les nouvelles normes professionnelles de l'ITAA	Micheline Claes	3h
---	-----------------	----

Déontologie générale

La trésorerie des fiduciaires : provisions et domiciliations, pourquoi pas ?	Micheline Claes	1h
La mise en place du manuel d'organisation via Be Excellent, la revue qualité et la lettre de mission en pratique	Vincent Delvaux	4h
Déontologie des experts-comptables : loi du 17/03/2019	Micheline Claes	1h

Organisation de cabinet

Expert-comptable et expert-conseil, compétitivité et croissance, sauter les obstacles	Micheline Claes	1h
Enquête 2020 de l'OECBB : enseignements et stratégies des fiduciaires	Micheline Claes	1h

Des paroles et des actes

Lors du dernier Congrès de l'ITAA les 9 et 10 novembre dernier, les représentants de l'ITAA ont fait part au monde politique en pleine campagne électorale de leur souhait de voir la vie des entreprises être simplifiée, comme celle d'ailleurs des experts-comptables qui, chaque jour, sont confrontés à plus de formalisme au sein de leur cabinet, comme à l'égard de leurs clients.

Les promesses sont légion, mais les actes ?

Les promesses des hommes politiques n'engagent que ceux qui les écoutent et les reçoivent.

On n'a jamais autant parlé de simplification alors que le monde se complexifie à souhait par les progrès techniques et technologiques.

Face aux nombreux défis des nouveaux modèles économiques, le cabinet s'adapte et devra, lui aussi, repenser son modèle managérial : être plus agile, plus collaboratif et axé sur l'amélioration de la qualité.

Les méthodes agiles – collaboration pluridisciplinaire, communication régulière et ciblée, cycles de décision courts, amélioration continue – sont plébiscitées pour leur redoutable efficacité dans la gestion de projets informatiques. Mais sont-elles adaptées à l'expertise comptable ?

Trois idées peut-être à emprunter aux processus d'agilité.

- 1) Le dirigeant doit se transformer et être, dans une fiduciaire digitale, la personne qui fait le lien entre les besoins métier et les développeurs, celle qui « porte » le sujet auprès des uns et des autres puisqu'elle en est « propriétaire ».

Dans de nombreux cabinets, l'expert-comptable veut absolument garder la main sur certains dossiers, pour conserver la relation client.

Mais cette relation se partage et permet en interne un épanouissement pour le dirigeant et le collaborateur.

L'agilité demande de responsabiliser et d'autonomiser les collaborateurs, par exemple, en leur confiant des responsabilités particulières dans des domaines de compétence ciblée: cybersécurité, gardien des data clients, amélioration des procédures, fiscalité patrimoniale, préparation des budgets, mise en place d'outils de veille, orientation et conseil dans les investissements durables...

- 2) Dans nos professions libérales où la confiance et le conseil sont le cœur et l'ADN du métier, la communication est essentielle et doit générer des réunions d'équipe régulières (sans tomber dans la réunionite aiguë), mais dont la durée et le contenu doivent être optimisés.

Si la fiduciaire comporte deux départements, les deux doivent procéder à des liens, jeter des ponts pour gagner du temps grâce au partage d'expérience.

Le bénéfice de cette approche transversale – y compris à travers la plateforme collaborative interne – génère une productivité et nourrit l'expérience des autres.

- 3) La qualité et son processus consistent à analyser rapidement les résultats et à effectuer aussitôt des ajustements, si un risque ou une défaillance survient. Il est essentiel dans un cabinet de mesurer l'avancée des travaux comptables, mais aussi la satisfaction client et l'épanouissement des collaborateurs. Cette approche se concrétise au travers d'une politique de qualité qui œuvre à plus d'ambition de la part du cabinet et plus de satisfaction de la part du client.

Une vision qui, j'en suis persuadée, est partagée par les jeunes « pousses » qui feront de la profession d'expertise comptable de demain un must incontournable.

● MICHELINE CLAES
Administratrice de l'OECCBB

Aspects pratiques et réforme du droit de l'insolvabilité

Colloque du barreau du Brabant wallon

Sous la coordination de Yannick Alsteens et Jean-Noël Bastenière, avocats au barreau du Brabant wallon

Sous la présidence de Gérard Delvaux, président de l'OECCBB et expert-comptable et Marc-Alain Speidel, ancien bâtonnier de l'Ordre des avocats du barreau du Brabant wallon

Présentation :

L'insolvabilité est en perpétuel mouvement. Il doit offrir des outils de restructuration performants aux entreprises, tout en garantissant aux créanciers de pouvoir faire valoir leurs droits de manière adéquate. C'est dans cette perspective que la Directive 2019/1023 du Parlement européen a été transposée en droit belge par la loi du 7 juin 2023.

Lors de cette journée d'études, les orateurs, spécialistes en leur domaine, aborderont les principes de la Directive ainsi que les spécificités belges de sa transposition. Au terme de cette journée, les participants auront acquis les clés pour comprendre, s'adapter et appliquer le nouveau droit de l'insolvabilité.

L'ouvrage sera remis aux participants lors du colloque et tiendra compte des derniers développements de la matière. Il constituera un commentaire pratique de la réforme.

Date :

Jeudi 25 janvier 2024 de 9h15 à 17h30

Lieu :

Cercle du Lac
Boulevard Baudouin 1^{er}, 23
1348 Louvain-la-Neuve

Infos et inscriptions :

Mme Ornella Marino
Ordre des avocats du barreau
du Brabant wallon
Palais de Justice
Place Albert 1^{er}
1400 Nivelles

E-mail :

secretariat@barreaudubrabantwallon.be

Tél. : 067/89.51.90

Travaux immobiliers : changement important dans le système de report en TVA

Au 1^{er} janvier 2023, l'arrêté royal n° 1 a été légèrement adapté et, bien que cette modification soit passée assez inaperçue, elle mérite toute notre attention.

Il existe plusieurs systèmes de report dans la législation TVA mais une des situations les plus souvent rencontrées en Belgique est celle visée par l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, qui instaure un système d'autoliquidation en cas d'exécution de travaux immobiliers si certaines conditions sont rencontrées.

Avant le 1^{er} janvier 2023, le cocontractant de l'entrepreneur établi en Belgique qui effectuait des travaux immobiliers devait acquitter la taxe due en raison de cette opération :

- s'il était lui-même un assujetti établi en Belgique (ou non établi en Belgique mais ayant désigné un représentant responsable) ;
- et qu'il était tenu au dépôt d'une déclaration périodique à la TVA.

Comme l'indique l'administration dans une récente circulaire¹, cette disposition entraînait, pour les assujettis qui effectuent des travaux immobiliers, certaines difficultés au regard de l'application de ce régime de report de paiement de la TVA due sur leurs opérations, compte tenu du fait qu'il leur était difficile de distinguer, parmi leurs clients tenus au dépôt de déclarations périodiques, ceux qui étaient visés ou non par ce régime.

Le nouveau texte², entré en vigueur au 1^{er} janvier 2023, n'exige plus que le preneur soit établi mais requiert dorénavant qu'il soit un assujetti tenu au dépôt de la déclaration. La disposition trouvera donc à s'appliquer plus fréquemment.

Notons que ce changement a aussi une répercussion sur les assujettis franchisés et ceux soumis au régime agricole. Il était effectivement interdit à ces derniers de communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leur entrepreneur en cas de travaux immobiliers. Il

est apparu néanmoins que cette mesure, utile dans le chef des entrepreneurs concernés, était en contradiction avec les obligations des assujettis en matière de facturation. Pour que les entrepreneurs puissent néanmoins toujours bénéficier d'une certaine sécurité, l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 a été modifié afin de prévoir, comme c'est le cas en matière de travaux relatifs à un bâtiment d'habitation privée, l'apposition d'une mention particulière sur la facture relative aux travaux immobiliers effectués en faveur d'un assujetti non déposant, indiquant que le preneur, en l'absence de contestation par écrit dans un délai d'un mois à compter de la réception de la facture, est présumé reconnaître qu'il est un assujetti tenu au dépôt de déclaration périodique et, partant, reconnaît que les conditions de l'autoliquidation prévue par cette disposition sont bel et bien réunies. Si ces conditions ne sont pas remplies, le client endossera, par rapport à ces conditions, la responsabilité quant au paiement de la taxe, des intérêts et des amendes dus.

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

¹ Circulaire 2023/C/63 du 21 juin 2023.

² Arrêté royal du 26 octobre 2022 modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 2, 3, 4, 10, 19, 22 et 59 en matière de taxe sur la valeur ajoutée (M.B., 10 novembre 2022).

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

Publication du baromètre des entreprises 2023

Comme chaque année, la Fédération Royale du Notariat belge (Fednot) publie son traditionnel baromètre des entreprises¹. Il concerne la période allant du 1^{er} mai 2022 au 30 avril 2023. Il indique le nombre de sociétés créées, les évolutions régionales, la moyenne d'âge des fondateurs et la forme juridique des sociétés. Voici les faits marquants.

Plus de créations sociétés

La première année après l'adoption du nouveau Code des sociétés et associations (CSA) (du 1^{er} mai 2019 au 30 avril 2020), on dénombrait 32.707 créations. Un an plus tard (du 1^{er} mai 2020 au 30 avril 2021), ce chiffre est passé à 37.784. Progression également au cours de la période suivante (1^{er} mai 2021 au 30 avril 2022) avec 39.737 créations de sociétés. Enfin, du 1^{er} mai 2022 au 30 avril 2023, ce chiffre a encore progressé de 2,7 %, pour atteindre 40.813 créations de sociétés.

Du 1^{er} mai 2022 au 30 avril 2023, il y a eu 26.088 créations de sociétés en Flandre (+ 3,4 %) et 9.253 en Wallonie (+ 2,7 %). Situation inverse à Bruxelles : la région a connu une baisse de 0,7 %, pour un total de 5.472 créations.

Presque exclusivement des SRL

Les entrepreneurs doivent opérer un choix entre plusieurs formes de sociétés. Les plus courantes sont les sociétés à responsabilité limitée (SRL) et les sociétés anonymes (SA). Avec l'entrée en vigueur du CSA, la SRL devient plus que jamais la forme de société privilégiée par les entrepreneurs qui, au cours de la période s'étendant du 1^{er} mai 2022 au 30 avril 2023, l'ont plébiscitée dans une écrasante majorité des cas (97,4 %) Les entrepreneurs attribuent plusieurs avantages à la SRL : une séparation nette entre le capital et le patrimoine personnel, des bénéfices soumis à l'impôt des sociétés (généralement plus bas que pour les personnes physiques)... Seules les grandes entreprises et celles cotées en bourse optent pour la SA.

L'âge moyen du fondateur en recul de 6 ans

Entre le 1^{er} mai 2022 et le 30 avril 2023, l'âge moyen du créateur d'entreprise était de 39 ans. Cela représente un recul de 6 ans par rapport au précédent baromètre. Deux observations émergent : près de 55 % des créateurs d'entreprise se situent dans la tranche d'âge de 25 à 40 ans, tandis que 39,8 % ont plus de 40 ans.

Environ 62 % des entreprises doivent encore adapter leurs statuts

À la fin du mois de mars 2023, Fednot avait constaté que 32,3 % des entreprises avaient modifié leurs statuts afin de se conformer à la nouvelle législation du CSA. Fin avril, ce chiffre avait légèrement progressé (33,8 %) pour atteindre 37,6 % à la fin juin.

● GUILLAUME RUE

Avocat au barreau de Bruxelles

Entreprises en difficulté et fiscalité

Sous la coordination de

Roman Aydogdu et Sabine Garroy

L'outil idéal pour répondre aux questions fiscales qui se posent tout au long de la vie des entreprises en difficulté, de celle de leurs dirigeants et de leurs créanciers.



2023 – 296 p. – 87 €

www.anthemis.be - commande@anthemis.be

¹ www.notaire.be.

Faut-il (vraiment) adapter les statuts avant le 1^{er} janvier 2024 ?

Le Code des sociétés et des associations (CSA) impose à toute société, association et fondation de mettre à jour ses statuts pour le 1^{er} janvier 2024. Quelles sont les conséquences pour les personnes morales qui ne respectent pas cette obligation ?

Obligation légale

La plupart des dispositions du CSA sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2020. Depuis cette date et pour toute personne morale existante, les dispositions statutaires contraires aux dispositions impératives du CSA sont réputées non écrites. Les dispositions impératives du CSA s'appliquent donc déjà à toutes les sociétés, associations et fondations depuis plus de trois ans, sans préjudice d'éventuelles dispositions statutaires dérogatoires. Les dispositions complémentaires du CSA ont pris effet à la même date, à moins que les statuts prévoient un régime dérogatoire. Cependant, pour empêcher que des personnes morales ne continuent à opérer en se basant sur des statuts obsolètes, la loi impose à l'organe de gestion de mettre à jour les statuts pour qu'ils soient conformes au CSA d'ici au 1^{er} janvier 2024 au plus tard.

Pour rappel, avec l'adoption du CSA certaines formes de sociétés ont disparu (la société en commandite par actions, la société agricole, le groupement d'intérêt économique, la société coopérative à responsabilité illimitée, la société coopérative à responsabilité limitée qui ne répond pas à la définition de la (nouvelle) société coopérative, les unions professionnelles et la fédération d'unions professionnelles). La SPRL, quant à elle, devient SRL. Dans l'éventualité où ces sociétés ne le feraient pas de leur propre initiative, la transformation se fera de plein droit, le 1^{er} janvier 2024, vers la forme indiquée par le CSA. L'organe de gestion des sociétés qui auront été converties automatiquement au 1^{er} janvier 2024 devra ensuite convoquer une assemblée générale extraordinaire dans les six mois qui suivent cette date, afin de mettre également les statuts en conformité avec le CSA. Le 30 juin 2024 sera donc le dernier délai pour ces sociétés.

Sanction

Le législateur a prévu qu'à défaut de respecter l'obligation de mettre les statuts en conformité avec le CSA pour le 1^{er} janvier 2024 au plus tard, les membres de l'organe d'administration seraient personnellement et solidairement responsables des dommages subis par la société, l'association ou la fondation, ou par des tiers, résultant du non-respect de cette obligation¹. La loi du 29 mars 2019 introduisant le CSA ne prévoit pas d'autres sanctions que la mise en cause de la responsabilité des administrateurs.

Il faut donc prouver un dommage concret ayant un lien de causalité avec la faute, ce qui rend la sanction assez théorique. En réponse à une récente question parlementaire portant sur ce risque dans une société dite unipersonnelle (une société avec un actionnaire unique qui est également le seul administrateur), le ministre

de la Justice Vincent Van Quickenborne a confirmé ce risque réduit².

Certains praticiens du droit des sociétés ont même été jusqu'à conseiller de ne pas procéder à l'adaptation afin d'éviter des coûts inutiles³. À cet égard, on cite par exemple que pour les 400.000 SPRL, cette adaptation représenterait une charge commune d'un demi-milliard d'euros.

Ceci explique en partie pourquoi, fin juin 2023, seuls 37,6 % des entreprises avaient modifié leurs statuts afin de se conformer à la nouvelle législation⁴.

Opportunité

S'il ne faut pas vraiment craindre la sanction, l'incitation à se conformer est donc plutôt à rechercher dans l'opportunité d'améliorer les statuts et de profiter des nouveautés du CSA.

On pensera par exemple, pour les SRL, à la possibilité : de prévoir des classes d'actions, c'est-à-dire des actions auxquelles sont attachés des droits différents, que ce soit en matière de droit de vote ou de participation aux bénéfices par exemple ; d'organiser librement le transfert des actions, que ce soit entre vifs ou pour cause de mort, afin d'opter pour une SRL avec un actionariat « très ouvert », d'introduire des mécanismes de démission et/ou d'exclusion des actionnaires à charge du patrimoine social, de rendre disponible le compte de fonds propres, etc.

Pour les SA : la possibilité désormais de n'avoir qu'un seul actionnaire, un système de gouvernance moniste ou dual, l'assouplissement lié aux restrictions qui peuvent être apportées à la cessibilité des titres, etc.

Dans certains cas, la transformation est vraiment indispensable. On pense aux sociétés à finalité sociale qui n'ont pas encore adopté la forme d'une société coopérative et qui souhaitent conserver leur agrément comme entreprise sociale. Elles doivent se transformer en société coopérative au plus tard au 1^{er} janvier 2024. Si l'on veut éviter de voir une société « ancienne forme » transformée automatiquement vers une forme de société imposée par le CSA, il faudra également adapter les statuts avant le 1^{er} janvier 2024 (pour éviter des coûts ultérieurs de retransformation).

● GUILLAUME RUE

Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Article 39, § 1^{er}, al. 3, de la loi du 29 mars 2019.

² Question n° 1786 du 24 mars 2023 de K. Houtmeyers, Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2022-2023, Q.R., n° 55-107, www.lachambre.be.

³ H. BROCKMANS, « Nieuwe wet voor eenpersoonsvenootschappen: "Negeer gerust deze overbodige en dure ingreep" », 17 février 2023, <https://trends.knack.be>

⁴ Publication du baromètre des entreprises 2023, www.fednot.be.

Modalités de l'interdiction d'exploiter une entreprise suite à une faillite

Dans une décision du 23 mars 2023¹, la Cour d'appel de Bruxelles décide de réduire une interdiction d'exploiter une entreprise en tenant compte de la situation particulière du dirigeant de la société faillite.

Interdiction

Selon l'article XX.229, § 1^{er}, du Code de droit économique, « [l]e tribunal de l'insolvabilité qui a déclaré la faillite, [...] peut, s'il est établi qu'une faute grave et caractérisée du failli a contribué à la faillite, interdire, par un jugement motivé, à ce failli d'exploiter, personnellement ou par interposition de personne, une entreprise ».

Par ailleurs, « sont assimilés au failli, les administrateurs et les gérants d'une personne morale déclarée en faillite, dont la démission n'aura pas été publiée un an au moins avant la déclaration de la faillite ainsi que toute personne qui, sans être administrateur ou gérant, aura effectivement détenu le pouvoir de gérer la personne morale déclarée en faillite ».

L'interdiction ne peut excéder dix ans et le tribunal peut l'assortir d'un sursis pour une durée de trois ans ou suspendre le prononcé pour une même durée.

La décision

Le 17 juin 2022, le procureur du Roi de Bruxelles fait citer Maurizio, dirigeant d'une société tombée en faillite, devant le tribunal de l'entreprise de Bruxelles en vue de lui voir interdire d'exploiter, personnellement ou par interposition de personne, une entreprise pendant une durée de dix ans. Par jugement du 18 novembre 2022, le tribunal de l'entreprise de Bruxelles fait droit à la demande du procureur. Maurizio interjette appel de cette décision.

La cour d'appel constate que Maurizio compte plusieurs faillites à son actif et que le non-paiement des créanciers institutionnels ainsi que le non-respect des obligations fiscales et administratives sont constants dans la gestion des sociétés dont Maurizio est le dirigeant.

La cour conclut que « Maurizio n'est pas un opérateur économique fiable et il ne semble pas tirer les leçons de ses échecs successifs. La mesure d'interdiction d'exploiter une entreprise personnellement ou par interposition de personnes se justifie dès lors ».

Toutefois, compte tenu de son âge, de ses charges de famille et de la volonté exprimée par le dirigeant de suivre une formation en comptabilité, la cour limite à trois ans – au lieu des dix ans fixés par le premier juge – la durée de l'interdiction et lui accorde un sursis de deux ans pour ce qui excède une période d'un an à partir du prononcé du jugement entrepris.

● GUILLAUME RUE

Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Bruxelles (9^e ch.), 23 mars 2023, J.L.M.B., 23/188.

La violation du CSA et des statuts : peut-on s'exonérer de sa responsabilité ?

Les administrateurs qui dirigent l'ASBL doivent veiller au respect strict des règles qui s'imposent à l'association en vertu des dispositions du CSA ou des statuts. L'article 2:56, alinéa 2, du CSA précise, le conseil d'administration étant un organe collégial, que les administrateurs sont solidairement responsables des décisions ou des manquements qui peuvent être attribués à ce collège.

L'énumération des obligations qui s'imposent au conseil d'administration est particulièrement longue. Ainsi, par exemple, le conseil d'administration doit :

- convoquer l'assemblée générale dans les délais requis ;
- déposer les comptes annuels à la BNB ou, pour les très petites associations, au greffe du tribunal de l'entreprise ;
- respecter la procédure de conflit d'intérêt fixée par l'article 9:8 du CSA, etc.

Le conseil d'administration doit donc veiller au strict respect des obligations qui s'imposent à l'ASBL et notamment en matière de tenue des comptes annuels.

Une action peut être intentée par l'ASBL ou par un tiers qui estime avoir subi un dommage du fait de la violation d'une règle légale ou statutaire. Relevons que, si la faute et le dommage

peuvent être prouvés, il restera néanmoins à démontrer le lien de causalité entre la faute et le dommage.

L'action en responsabilité va être dirigée contre tous les administrateurs de l'ASBL puisqu'ils sont tenus solidairement du dommage ainsi causé. Il reste qu'un administrateur pourrait échapper à la réparation du dommage causé aux conditions cumulatives suivantes :

- il n'a pas participé à la décision litigieuse. Cela signifie qu'il s'est opposé à la décision, une abstention ne pouvant être considérée comme une opposition ;
- il a dénoncé la violation de la règle au conseil d'administration.

L'article 2:56 du CSA précise que « cette dénonciation et les discussions auxquelles elle donne lieu » doivent être mentionnées dans le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration.

Cet administrateur qui conteste la décision prise doit être particulièrement attentif au contenu de ce procès-verbal. Mais comme ce procès-verbal risque d'être produit tardivement, il veillera entretemps à notifier lui-même les raisons pour lesquelles il s'oppose à la décision prise, en adressant un écrit (voire par lettre recommandée) à l'intention du conseil d'administration.

S'il est absent à la réunion du conseil d'administration, l'administrateur n'est pas déchargé de sa responsabilité du seul fait de cette absence, il doit aussi dénoncer la violation de la règle au conseil d'administration. Cela conduit à dire que l'administrateur, même absent, doit continuer à s'intéresser aux décisions prises par le conseil d'administration.

Rappelons enfin la portée exacte de la responsabilité solidaire. Celle-ci implique que l'on puisse réclamer la totalité du dommage à un des administrateurs puisque ceux-ci sont tenus individuellement de l'obligation à la dette dans son entièreté¹. Dans la phase contributive, la dette se divisera entre les administrateurs, de plein droit et à parts égales, conformément à l'article 5.164 du Code civil : cela signifie que si, par exemple, l'ASBL a réclamé 50 % du montant total du dommage à deux administrateurs (qui semblent les plus solvables), ceux-ci peuvent exiger² des autres administrateurs leurs parts dans le paiement de la dette³.

● MICHEL DAVAGLE
Conseiller juridique

¹ Art. 1200 et 1216 C. civ.

² Celui qui a payé dispose d'une action subrogatoire envers les autres administrateurs (C. civ., art. 1251).

³ M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SÉPULCHRE, ASBL, Rép. not., Larcier, 2017, p. 895, n° 1254, a).

Qui propose les candidatures d'administrateurs à l'AG ?

Les candidatures au poste d'administrateur sont déposées par le candidat lui-même ou par l'organisation qu'il représente. Elles sont adressées au conseil d'administration, qui propose à l'assemblée générale le nom des candidats. C'est dans ce sens qu'il faut interpréter la disposition des statuts qui confie au conseil d'administration la mission de proposer à l'assemblée générale les personnes candidates aux postes d'administrateurs. Mais certaines clauses statutaires sont formulées de manière telle qu'elles confèrent au conseil d'administration un réel pouvoir de décision dans la constitution de la liste des candidats à soumettre à l'assemblée générale. Autrement dit, l'assemblée générale ne pourrait choisir les candidats que dans la seule liste fermée dressée par le conseil d'administration. Qu'en penser ?

Avant de développer notre position sur cette question, il convient de rappeler que seule l'assemblée générale a le pouvoir de nommer les administrateurs (art. 9 :12, 2°, CSA), ceux-ci devant être considérés comme des mandataires devant rendre des comptes à l'assemblée générale qui les a désignés. On ne peut dès lors accepter que les administrateurs puissent imposer à leur mandant (l'assemblée générale agissant en qualité d'organe de l'ASBL) les seuls mandataires que cette assemblée générale peut nommer. En effet, ce serait s'approprier un des pouvoirs que le Code des sociétés et asso-

ciations confère exclusivement à l'assemblée générale. Autrement dit, les statuts ne peuvent priver l'assemblée générale de son libre-choix¹.

Ceci étant, les statuts peuvent préciser les caractéristiques auxquelles les candidats administrateurs doivent répondre pour pouvoir prétendre exercer la fonction d'administrateur (par ex. être membre de l'association ou de telle nationalité). En édictant cette règle, les statuts restreignent le libre-choix de l'assemblée générale. La vérification des conditions de fond et (ou) de forme peut ainsi être confiée statutairement à une instance (par ex. : un comité *ad hoc*) qui peut être le conseil d'administration. L'examen des candidatures effectuées par le comité *ad hoc* peut, sur la base des critères exigés ainsi par les statuts, conduire à ne proposer à l'assemblée générale que certaines candidatures, ce comité devant pouvoir exposer à l'assemblée générale les raisons qui président à l'élimination de certaines candidatures.

Mais la délégation statutaire ne peut aboutir à ce que le conseil d'administration sélectionne, sur la base de ses propres critères, les seuls candidats qui devront être nommés par l'assemblée générale. Le conseil d'administration ne peut donc imposer son choix à l'assemblée générale. Si tel est le cas, il faut également considérer que le conseil d'administration s'approprie un pouvoir qui est légalement confié à l'assemblée générale. Mais rien n'empêche que le conseil

d'administration fasse des propositions, situation qui se rencontre régulièrement.

Pour éviter des candidatures imprévues lors de l'assemblée générale, il est possible d'insérer dans les statuts une clause imposant aux candidats l'obligation de déposer préalablement leur candidature par écrit. Il reste que le délai prévu doit permettre au candidat de pouvoir formuler sa candidature dans le délai imparti. Comme très souvent le conseil d'administration connaît seul la date exacte de la tenue de l'assemblée générale, il lui serait facile d'empêcher des candidatures autres que celles qu'il envisage de proposer et ce, en communiquant tardivement la date de l'assemblée. Ce subterfuge ne peut priver l'assemblée générale de son libre-choix, le pouvoir de nomination des administrateurs conféré à l'assemblée générale est, à tout le moins, une disposition impérative.

● MICHEL DAVAGLE
Conseiller juridique

¹ B. TILLEMANS, L'administrateur de sociétés, Bruxelles, La Chartre, 2005, p. 140, n° 221.

Application des tests d'actif net et de liquidité

Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations (CSA), les distributions sont soumises à des règles différentes selon la forme légale de la société.

Pour les SA, qui elles disposent d'un capital, l'article 7:212 du CSA prévoit qu'aucune distribution ne peut être faite lorsque l'actif net, tel qu'il résulte des comptes annuels, est ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer. Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est assimilée à une réserve légalement indisponible. En SA, aucune disposition spécifique n'impose un test de liquidité.

Comme les SRL et SC ne disposent pas d'un capital, les distributions sont soumises à un double test, d'abord d'actif net (art. 5:142 et 6:115, CSA) et, ensuite, de liquidité (art. 5:143 et 6:116, CSA). Aucune distribution ne peut être faite si l'actif net de la société est négatif ou le deviendrait à la suite d'une telle distribution. Si la société dispose de capitaux propres qui sont légalement ou statutairement indisponibles, aucune distribution ne peut être effectuée si l'actif net est inférieur au montant de ces capitaux propres indisponibles ou le deviendrait à la suite d'une telle distribution. Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est réputée indisponible.

Qu'entend-on par distribution ?

À la lecture de questions soumises au Centre d'information du révisorat d'entreprises (ICCI), il apparaît que cette notion n'est pas toujours bien comprise.

Il s'agit bien évidemment d'abord des distributions sous forme de dividendes et de tantièmes, peu importe que la décision soit prise par l'assemblée générale ou, le cas échéant, par l'organe d'administration. Lorsque des primes allouées au personnel sont calculées sur la base du résultat de l'entreprise et sont comptabilisées dans les comptes d'affectation du résultat, les tests s'appliquent également (avis ICCI du 18 janvier 2023)¹.

Pour les SRL et les SC, d'autres situations sont également soumises au double test :

- l'acquisition d'actions ou certificats propres de la SRL (art. 5:145 CSA) ;
- le financement par la SRL de l'acquisition de ses actions ou certificats par des tiers (art. 5:152 CSA) ;
- le paiement de la part de retrait lors de la démission d'un actionnaire à charge du patrimoine de la SRL (art. 5:154 CSA) ;
- le paiement de la part de retrait lors de l'exclusion d'un actionnaire à charge du patrimoine de la SRL (art. 5:155 CSA) ;

- le financement par la SC de l'acquisition de ses actions ou certificats par des tiers (art. 6:118 CSA) ;
- le paiement de la part de retrait lors de la démission d'un actionnaire à charge du patrimoine de la SC (art. 6:120 CSA) ;
- le paiement de la part de retrait lors de l'exclusion d'un actionnaire à charge du patrimoine de la SC (art. 6:121 CSA).

Ne sont pas soumis aux tests d'actif net et de liquidité :

- l'absorption de pertes reportées par un prélèvement sur les apports disponibles (avis ICCI 23-012) ;
- la conversion des capitaux propres statutairement indisponibles en capitaux propres disponibles (avis ICCI 23-014).

Dans les deux situations ci-dessus, il y a une modification dans la composition des capitaux propres mais le montant total est inchangé et la liquidité n'est pas affectée, étant donné qu'il n'y a pas de distribution effective.

Pour la SA, sont également soumises aux conditions de distribution figurant à l'article 7:212 :

- l'acquisition d'actions, de parts bénéficiaires ou de certificats propres par la société elle-même (art. 7:215) ;
- le financement par la SA de l'acquisition de ses actions, parts bénéficiaires ou certificats par un tiers (art. 7:227).

L'actif net

Les articles 5:142 et 6:115 précisent que l'actif net de la société est établi sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive. Un état plus récent sera généralement nécessaire pour les distributions décidées après l'assemblée générale ordinaire.

La définition d'actif net est identique dans les articles 5:142, 6:115 et 7:212 et a fait l'objet d'un article publié en avril 2021 dans le n° 668 du *Bulletin Juridique et Social*.

Le test de liquidité

La décision de distribution ne produit ses effets qu'après que l'organe d'administration aura constaté qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leurs échéances, pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution (art. 5:143 et 6:116, CSA).

Le test de liquidité doit être effectué à une date proche de la mise en paiement qui, dans cer-

tains cas, se situe plusieurs semaines après la décision d'attribution du dividende ou des tantièmes.

Le test de liquidité ne se réduit pas à appliquer les ratios de liquidité sur le bilan faisant partie des comptes annuels ou même sur une situation intermédiaire. En effet, une telle approche présente deux lacunes. D'une part, les ratios de liquidité sont calculés sur des informations financières du passé et, d'autre part, les données bilantaires fournissent une vue momentanée alors que les besoins financiers varient au cours de l'année. Or, le test de liquidité doit démontrer que l'entreprise est à même de faire face à ses dettes au fur et à mesure de leurs échéances.

Des prévisions de trésorerie (données prospectives) à un an, subdivisées en périodes courtes (maximum trois mois), sont nécessaires. Lorsqu'un important crédit vient à échéance, par exemple dans un délai de quatorze mois, il ne peut être ignoré lors du test car le texte de loi prévoit une période d'au moins douze mois.

L'organe d'administration justifiera les résultats du test de liquidité dans un rapport spécial. Ce rapport, même si le CSA ne prévoit pas qu'il soit rendu public, pourrait par exemple être réclamé par un établissement bancaire ou un autre dispensateur de crédit ayant accordé des crédits à la société.

Dans les sociétés qui ont nommé un commissaire, le CSA impose que ce dernier évalue les données comptables et financières historiques et prospectives du rapport établi par l'organe d'administration. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission. En l'absence de commissaire, l'établissement d'un rapport par un réviseur d'entreprises n'est pas requis.

L'expert-comptable, certifié ou non, doit attirer l'attention des clients concernés par les tests de liquidité sur l'importance des prévisions de trésorerie et, le cas échéant, les assister lors de leur élaboration. Finalement, il doit leur signaler que ce rapport est un élément important dans la gestion de la société et peut constituer un élément de preuve pour le cas où la régularité d'une distribution serait contestée ultérieurement.

● JEAN PIERRE VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire

¹ Disponible sur www.icci.be/fr/avis/avis-r-cement-publi-s.

Conséquence d'une Dimona « pénale » sur le paiement des cotisations sociales

1. La Cour du travail de Liège rappelle, dans un arrêt du 27 février 2023 (RG n° 2022/AL/4), que :

« La notion de DIMONA utilisée dans le Code pénal social diverge de celle utilisée en droit social¹. Si, pour cette dernière, tous les éléments constitutifs du contrat de travail doivent être réunis (travail, rémunération et lien de subordination), il n'en va pas de même en droit pénal social. Le simple fait de faire travailler une personne sous son autorité – notion plus large que le lien de subordination –, de lui donner des ordres ou des directives, de lui confier une tâche, une activité ou une besogne suffit pour appliquer l'article 181 du Code pénal social, sans qu'il soit nécessaire de démontrer l'existence d'un lien de subordination. Partant, l'employeur peut, même s'il a effectué des déclarations immédiates de l'emploi en vue de régulariser la situation infractionnelle, contester être redevable d'une cotisation de solidarité. Dans ce cas, il échoit à l'ONSS de démontrer l'existence d'un contrat de travail. »

La cause était simple. Une ASBL dont l'objet est « d'offrir aux plus démunis une coupe de cheveux afin de favoriser et d'améliorer leur intégration dans la société », exploite un salon de coiffure à Liège. Lors d'un contrôle, des travailleurs sont constatés en train de coiffer des personnes, sans qu'une déclaration Dimona ait été réalisée. L'ASBL va régulariser la situation et déclarer les travailleurs à la Dimona et solliciter de l'auditorat la plus grande clémence. L'ONSS réclame les cotisations sociales, notamment sur la base du fait que « l'ASBL a introduit des déclarations DIMONA en ce qui concerne les travailleurs visés par la cotisation de solidarité, demandé l'aide de l'ONSS afin de rentrer les DMFA, et payé les cotisations dues pour les 2 journées ayant fait l'objet d'un contrôle ». L'ASBL estime que les cotisations ne sont pas dues, dès lors que ces travailleurs étaient bénévoles et que l'ONSS doit rapporter la preuve d'un lien de subordination.

2. Comme le précise la Cour du travail de Mons, « il suffit en effet d'une "occupation" synonyme d'une activité, de besogne, de tâche, réalisée par une personne sans qu'il soit nécessaire de prouver tous les éléments constitutifs du contrat de travail »².

À cet égard, la Cour de cassation a cassé un arrêt de la Cour du travail de Mons qui, vu l'absence de rémunération entre les parties, considérait qu'une Dimona ne devait pas être effectuée. La Cour de cassation dit pour droit que : « En constatant l'existence d'un lien de subordination entre le défendeur et une personne qui exécute pour lui une prestation de travail, l'arrêt ne justifie pas légalement la décision qu'à défaut de preuve d'un contrat de travail, le défendeur n'est pas tenu par l'obligation de communiquer les données requises d'identification de ce travailleur à l'institution chargée de la perception des cotisations de sécurité sociale. »³

En effet, les termes utilisés en droit pénal et en droit social ont une interprétation autonome. Ainsi, par exemple, l'employeur en droit social est celui qui a le lien de subordination sur son travailleur. Tel n'est pas le cas en droit pénal social car, comme l'écrit le procureur général

De Swaef, « en raison de l'autonomie du droit pénal, une personne qui ne peut être considérée comme employeur conformément au droit du travail, peut tout de même être tenue pour tel dans l'application du droit pénal social ». Le fait de donner des directives pour un travail est donc suffisant.

3. La Cour poursuit en précisant que : « Compte tenu de ce qui a été dit ci-dessus en ce qui concerne les définitions divergentes de la notion de DIMONA en droit social et en droit pénal social, ne sont pas déterminants en l'espèce :

- Ni le courrier de l'ASBL adressé à l'auditorat du travail le 19 août 2019, en lequel celle-ci en substance sollicite l'indulgence du ministère public et indique avoir entrepris les démarches auprès de l'ONSS afin de faire les déclarations DIMONAS des travailleurs contrôlés en date du 18 mai 2019 ;
- Ni le fait que l'ASBL a finalement déclaré à la DIMONA les travailleurs visés par cotisation de solidarité, et ce d'autant plus qu'il ressort du rapport de l'ONSS du 26 novembre 2019 à destination de l'auditorat du travail que cet office, lors du contrôle du 19 novembre 2019, a pris la décision de faire apposer les scellés sur l'établissement et de procéder à une saisie de caisse, et que l'une des conditions de la levée des scellés est normalement de régulariser la situation considérée comme illégale par le ministère public en déclarant les travailleurs concernés à l'ONSS via une DIMONA. »

En revanche, la Cour estime à juste titre que l'établissement des DMFA et le paiement des cotisations sociales peuvent être retenus comme une reconnaissance du bien-fondé de la position de l'ONSS⁴. En effet, ces éléments démontrent la volonté de payer des cotisations sociales et, par conséquent, que la relation de travail doit être qualifiée de subordonnée.

4. Ce rappel est important pour les employeurs. Ils seront attentifs au fait que, s'ils contestent l'existence d'un contrat de travail, le simple fait de réaliser une Dimona à la demande d'un service d'inspection ou d'un auditorat n'emporte pas l'existence d'un contrat de travail et de ses conséquences en matière de cotisations sociales. Sauf s'ils introduisent la DMFA et paient les cotisations sociales, preuve de la réalité de l'existence d'un contrat de travail.

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

- 1 La Cour cite : Ch.-E. CLESSE, *Droit pénal social*, R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 399 et 400, n° 515 ; Ch.-E. CLESSE, note sous Mons, 10 décembre 2014, *Dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 79 ; Ch.-E. CLESSE, « La définition du travailleur inscrite dans la loi du 30 avril 1999 et l'arrêté royal du 5 novembre 2002 instaurant une déclaration immédiate à l'emploi », note sous Mons, 10 septembre 2008, *Rev. dr. pén.*, 2009, pp. 624 à 630.
- 2 Mons, 10 décembre 2014, *Dr. pén. entr.*, 2015/1, p. 79, avec note Ch.-E. CLESSE. Dans le même sens : Liège, 22 janvier 2020, RG n° 2017.SO.28, inédit ; C. trav. Bruxelles, 18 mai 2017, J.T.T., 2017, p. 266.
- 3 Cass., 17 juin 2015, *Dr. pén. entr.*, 2016/1, p. 69, avec note Ch.-E. CLESSE, « La dichotomie des termes : quand le droit social ne rejoint pas le droit pénal social ». *Voy. égal.* : C. trav. Bruxelles, 18 mai 2017, J.T.T., 2017, p. 266.
- 4 La Cour cite : Trib. trav. fr. de Bruxelles (7^e ch.), 11 mars 2019, RG n° 17/6789/A.

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

Référents

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

© 2023 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

