

[La Une]

Comptabilité des ASBL-AISBL et fondations : les fonds affectés

Le secteur associatif prenant une part de plus en plus importante dans les missions comptables et les travaux d'audit, il nous a semblé intéressant de revoir les aspects légaux et le fonctionnement d'une composante particulière des fonds propres des ASBL-AISBL ou fondations que sont les fonds affectés.

L'article 3:164 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 pour le schéma complet prévoit que l'annexe 6 des comptes annuels contient les informations complémentaires suivantes.

Un état relatif à la composition des fonds de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation (rubrique I du passif) et leurs modifications au cours de l'exercice ainsi qu'un aperçu des fonds affectés (rubrique I du passif) mentionnant les règles d'évaluation adoptées pour la détermination du montant affecté.

Parmi les fonds affectés, nous pouvons trouver les éléments suivants :

- fonds affectés pour investissements ;
- fonds affectés pour passif social ;
- autres fonds affectés.

Il est nécessaire, au cas où l'ASBL-AISBL ou fondation souhaite effectuer la constitution de fonds affectés, que soient adoptées formellement des règles d'évaluation permettant la détermination du montant qui sera affecté.

Exemple

Association dont les investissements sont subsideés à hauteur de 75 % du total à investir ; elle sera bien avisée de constituer des fonds affectés pour les 25 % qui ne sont pas couverts par un subside.

Il en est de même pour le passif social qui ne serait éventuellement pas couvert par les pouvoirs subsidiaires.

Pour rappel, les fonds propres d'une ASBL-AISBL ou fondation tenue de publier ses comptes annuels sous forme d'un schéma complet se présentent comme suit :

PASSIF

Fonds social

- Fonds de l'association ou de la fondation
- Plus-values de réévaluation
- Fonds affectés et autres réserves
- Bénéfice (Perte) reporté(e)
- Subsides en capital

Ces éléments des fonds propres sont mouvementés par les comptes d'affectation suivants :

Affectations et prélèvements

- Résultat positif (néгатif) à affecter
 - Résultat positif (néгатif) de l'exercice à affecter
 - Résultat positif (néгатif) de l'exercice antérieur reporté
- Prélèvement sur les capitaux propres
 - Prélèvement sur les fonds de l'association ou de la fondation
 - Prélèvement sur les fonds affectés et autres réserves
- Affectation aux fonds affectés et autres réserves
- Résultat positif (néгатif) à reporter

L'article 3:167 pour le schéma abrégé règle exactement de la même manière et avec les mêmes rubriques les éléments relatifs aux fonds affectés qui se retrouveront à l'annexe 7 des comptes annuels.

Nous constatons que seules les grandes ou très grandes ASBL-AISBL ou fondations sont visées par ces dispositions.

Les fonds affectés sont constitués du résultat positif de l'exercice qui est à affecter et auquel l'ASBL-AISBL ou fondation souhaite donner une affectation spécifique¹ ; il se compose du résultat de l'exercice comptable ainsi que du résultat reporté.

La commission rappelle que la constitution de fonds affectés n'est pas obligatoire en soi, mais qu'il est plutôt conseillé d'en constituer le cas échéant ; le rôle de l'expert-comptable consistera à analyser les prévisions budgétaires de l'ASBL-AISBL ou de la fondation, notamment en matière d'investissements à réaliser, et il leur conseillera utilement de constituer de tels fonds affectés.

Le plan comptable prévoit trois types de fonds affectés :

- fonds affectés pour investissements (compte 130) ;
- fonds affectés pour passif social (compte 131) ;
- autres fonds affectés (compte 132).

La commission recommande également de reprendre comptablement les fonds affectés lors de leur utilisation, elle considère que cette

Sommaire - n° 53

Fiscal

- Mise à disposition transfrontalière d'un véhicule en TVA p.2
- Location de clientèle et simulation p.3
- Absence de déclaration d'un immeuble étranger : quelle sanction ? p.3
- Nouveau régime fiscal des petites indemnités pour artistes p.3
- Une réduction de capital constitue-t-elle un abus fiscal ? p.4
- Le partage d'un bien détenu en indivision génère-t-il un avantage de toute nature ? p.5
- Cessation d'activité et location d'immeuble : faut-il réviser la TVA ? p.5
- Démolition-reconstruction : quid après le 31 décembre 2023 ? p.6
- Une étape supplémentaire dans la réduction du VAT Gap : la facturation électronique p.7
- Abus fiscal : le fisc doit s'en tenir aux faits et ne peut corriger ceux-ci p.7

Dossier

- La lettre d'intention dans le cadre d'une cession - Acquisition d'actions p.8

Sociétés

- Pré-pack : la réorganisation judiciaire qui se prépare dans la discrétion p.12

Professionnels du chiffre

- Application des tests d'actif net et de liquidité p.14

Social

- Extension du champ d'application des flexijobs dans les soins de santé p.15
- Projet de loi sur la modernisation de la profession d'avocat p.15



reprise est obligatoire, dès lors que lesdits fonds affectés sont spécifiques.

Prenons l'exemple d'une décision de l'assemblée générale (AG) d'affecter une somme aux fonds affectés.

L'écriture comptable sera la suivante :

691 Transfert aux fonds affectés
à

13 Fonds affectés

L'AG peut également décider d'affecter, en plus du résultat de la période comptable clôturée, tout ou partie des résultats reportés ; dans ce cas, les écritures suivantes seront passées :

14 Résultats reportés
à

790 Prélèvements sur le résultat reporté

691 Transfert aux fonds affectés
à

163 Fonds affectés

Imaginons la constitution de fonds affectés pour l'acquisition d'un investissement et que la somme finalement dépensée soit inférieure aux fonds affectés constitués, l'écriture sera la suivante :

130 Fonds destinés à l'investissement
à

791 Prélèvement sur les fonds affectés

Il s'agit de comptabiliser la reprise de l'intégralité des fonds affectés constitués pour l'investissement en question, l'acquisition se comptabilisant de manière classique.

La commission nous rappelle à l'occasion de l'émission de cet avis n° 2011/7 qu'elle a, en

1995, émis l'avis n° 121/3 relatif aux mouvements des capitaux propres par lequel il est possible de transférer des éléments des fonds propres directement entre eux sans passer par les comptes d'affectation ; il en est ainsi du transfert éventuel entre fonds affectés.

Cela signifie, si nous reprenons notre exemple ci-avant, que l'excédent des fonds affectés constitués pour l'acquisition de l'immobilisation en question peut être transféré vers des fonds affectés, par exemple, à un autre achat d'actif pour lequel une dotation n'a pas encore été effectuée, voire est insuffisante.

Nous aurions alors les écritures suivantes :

130 Fonds destinés à l'investissement
à

791 Prélèvement sur les fonds affectés

Pour la reprise du montant de l'investissement

130 Fonds destinés à l'investissement 1
à

130 Fonds destinés à l'investissement 2

Pour le solde

Au cas où l'exercice comptable devrait se solder par une perte, un prélèvement sur les fonds affectés est possible, mais uniquement via les comptes d'affectation.

● JOSEPH MARKO

Expert-comptable certifié ITAA
Réviseur d'entreprises
Administrateur de l'OECBB

¹ Avis C.N.C. n° 2011/7.

[Fiscal]

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

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.

Transmettre une société Aspects juridique, fiscaux et successoraux

Paul Crahay, Marc Levaux, Manuel Gustin,
Antoine Vermeire, Amélie Deroanne

La transmission d'une société est une opération complexe qui soulève de délicates questions juridiques.

Ce livre examine nombre de ces questions, en particulier la conception et la rédaction des conventions de cession d'actions et d'autres conventions complémentaires ainsi que la fiscalité et la planification successorale de la transmission.

Cet ouvrage est rédigé par des praticiens pour des praticiens de la transmission d'entreprises (actionnaires et dirigeants de sociétés, avocats, juristes d'entreprises, notaires, sociétés d'investissement, banquiers, réviseurs d'entreprise, experts-comptables, conseillers fiscaux, etc.). Son propos se veut résolument pratique et est illustré par de nombreuses « check-lists ».



www.anthemis.be - commande@anthemis.be

Location de clientèle et simulation

Dans un arrêt récent du 16 juin 2023¹, la Cour de cassation, saisie d'un pourvoi dirigé contre un arrêt du 22 décembre 2020 de la Cour d'appel de Gand, a examiné dans quelle mesure une convention de location de clientèle est ou non simulée.

En l'occurrence, la Cour d'appel de Gand avait émis un certain nombre de constatations, parmi lesquelles :

- le fait que l'architecte et le premier appelant exerçaient une activité d'architecte au nom et pour le compte de la société commerciale « FV » ;
- le fait que les deux associés étaient également gérants d'une SRL, laquelle était propriétaire de l'immeuble abritant l'activité d'architecte ;
- le fait que, le 20 décembre 2010, le nom, la nature et la forme juridique de la SRL furent modifiés, mais dont l'objet social demeurait l'exercice de la profession d'architecte au sens large ;
- le fait que, le 31 décembre 2010, l'architecte et le premier appelant ont cessé leur activité en qualité d'indépendant et que le, 1^{er} janvier 2011, la société commerciale « FV » fut dissoute, avec pour conséquence que l'activité d'architecte fut attribuée à chacun des deux associés, à concurrence de 50 % chacun ;
- le fait que, le 1^{er} janvier 2011, un contrat de location de clientèle fut conclu pour une durée de neuf ans entre l'architecte et le premier appelant en qualité de bailleurs et la société « modifiée » en qualité de locataire ;
- la circonstance que la conclusion d'un contrat de location suppose, *par essence*, dans le chef des bailleurs de garantir en faveur du locataire une jouissance paisible de la chose louée et, d'autre part, dans le chef du locataire, une obligation d'entretien ;
- qu'en conséquence, une clientèle n'est pas susceptible d'une location, dès lors qu'en particulier, les clients actuels et potentiels, ainsi d'ailleurs que les relations commerciales et d'affaires, ont la liberté de choisir l'architecte de leur choix.

Sur la base de ces constatations, la Cour d'appel de Gand a jugé à raison, selon la Cour de cassation, que la convention de location en litige était simulée, dès lors (i) qu'il résulte de la convention de location même que ses dispositions n'étaient pas susceptibles d'être respectées et (ii) que l'objectif unique de cette convention était la perception d'une indemnité supplémentaire sous couvert d'un revenu mobilier.

● GAËTAN ZEYEN

Avocat fiscaliste au barreau de Bruxelles

Absence de déclaration d'un immeuble étranger : quelle sanction ?

L'arrêté royal du 20 septembre 2023 d'exécution de l'article 445, § 5, du Code des impôts sur les revenus relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives et à leurs modalités d'application a été publié au *Moniteur belge* du 12 octobre 2023.

L'article 445, § 5, du Code des impôts sur les revenus prévoit que l'Administration générale de la documentation patrimoniale est compétente pour infliger une amende administrative en cas de non-respect des obligations de déclaration spontanée visées à l'article 473 du même Code.

La disposition renseigne encore que « le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

Quant à l'article 473 du Code des impôts sur les revenus, pour rappel, il prévoit que le contribuable déclare spontanément à l'Administration générale de la documentation patrimoniale :

- certains événements¹ relatifs aux immeubles situés en Belgique ou à l'étranger ainsi que le matériel et l'outillage situés en Belgique sur lesquels il est titulaire d'un droit réel, et ce, dans les trente jours de l'événement (§ 1^{er}) ;
- s'il est titulaire au 31 décembre 2020 d'un droit réel sur un bien immobilier sis à l'étranger au plus tard le 31 décembre 2021, ou s'il acquiert ou aliène un droit réel sur un bien immobilier sis à l'étranger, dans les quatre mois de l'acquisition ou de l'aliénation (§ 2).

Le nouvel arrêté royal insère un article 229/7 à l'AR/CIR 92 qui fixe une échelle d'amendes administratives dont le montant peut aller jusqu'à 3.000 euros en cas de non-respect des obligations visées à l'article 473.

Cette échelle est fonction de la nature de l'infraction et du montant du revenu cadastral évalué ou réévalué sur la base de la nouvelle situation déclarée tardivement par le contribuable ou constatée par l'administration, conformément à l'article 494 du Code des impôts sur les revenus.

L'arrêté royal du 20 septembre 2023 est entré en vigueur ce 22 octobre 2023.

● FLORENCE FASSIN

Avocate au barreau de Liège-Huy

Nouveau régime fiscal des petites indemnités pour artistes

Les artistes qui fournissent des petites prestations artistiques contre paiement d'une rémunération peuvent bénéficier d'un régime spécial leur permettant de ne payer aucune cotisation sociale sur les indemnités perçues. Parallèlement, le donneur d'ordre ne doit pas introduire de déclaration Dimona. Il s'agit du « régime des petites indemnités pour artistes ».

Ce régime spécial existe également en matière fiscale et a fait l'objet d'une modification législative¹ qui s'appliquera aux indemnités payées ou attribuées pour des prestations fournies à partir du 1^{er} janvier 2024.

Actuellement, pour que l'indemnité versée à un artiste soit considérée comme une indemnité forfaitaire de défraiement, il faut que :

1. le montant ne dépasse pas 100 €² par jour et par donneur d'ordre ;
2. les montants perçus par année civile soient inférieurs à 2.000 €³ ;
3. l'artiste soit titulaire d'une « carte artistes ».

Sur le plan social, il faut par ailleurs que l'artiste n'excède pas 30 jours de prestations par an et il ne peut en aucun cas prester 7 jours consécutifs auprès d'un même donneur d'ordre.

Suite à la loi du 31 juillet 2023, pour qu'une indemnité forfaitaire de défraiement soit couverte par le régime fiscal spécial, certaines limites journalières et annuelles doivent être respectées. Ainsi, le plafond annuel de 2.000 € (à indexer) disparaît. L'indemnité ne devra pas excéder 70 €⁴ par jour et par donneur d'ordre et l'artiste ne pourra prester plus de 30 jours par année civile. Les frais de déplacement réels pourront être remboursés, avec un plafond maximum de 20 € par jour. Enfin, la « carte artistes » est supprimée mais l'artiste et le donneur d'ordre devront s'enregistrer sur le site internet de l'ONSS.

En cas de non-respect de ces conditions, le texte fiscal précise que « la totalité de l'indemnité, y compris le remboursement des frais de déplacement réels, n'est pas pris[e] en compte »⁵. Bien que cela ne soit pas précisé expressément, il semblerait que l'indemnité sera très certainement taxée à titre de revenus professionnels pour la totalité. Sur le plan social, les cotisations sociales s'appliqueront sur la totalité des indemnités payées. Vu le risque financier qui pèse sur l'artiste amateur et le donneur d'ordre, il conviendra d'être particulièrement attentif à la bonne application du régime.

● LUDOVIC HUBERT

Avocat au barreau du Brabant wallon

¹ Cass., 16 juin 2023, RG n° F.21.0118.N.

¹ Sont visés : l'occupation des immeubles nouvellement construits ou reconstruits ; l'achèvement des travaux des immeubles bâtis modifiés ; le changement au mode d'exploitation, la transformation ou l'amélioration des immeubles non bâtis ; la mise en usage ainsi que la modification ou la désaffectation définitive de matériel ou d'outillage.

¹ Loi du 31 juillet 2023 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les indemnités octroyées à des artistes, M.B., 28 août 2023.

² Montant de 147,67 € après indexation.

³ Montant de 2.953,37 € après indexation.

⁴ Montant à indexer.

⁵ Article 2, 8°, b), de la loi du 31 juillet 2023.

Une réduction de capital constitue-t-elle un abus fiscal ?

Certaines opérations ou constructions juridiques peuvent être déclarées inopposables à l'administration lorsqu'elles sont constitutives d'un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

L'on rappellera qu'afin de faire usage de cette disposition, l'administration doit être en mesure de démontrer que l'acte ou au moins l'un des actes est entièrement artificiel, que l'opération a pour but essentiel d'obtenir un avantage fiscal en vertu d'une disposition du CIR 92 ou de ses arrêtés d'exécution et enfin, que l'obtention de cet avantage est contraire aux objectifs de la disposition en cause.

Dans une décision récente¹, le Tribunal de première instance de Mons illustre cette notion d'abus fiscal.

En 2012, une société est constituée avec un capital fixé à 1.200.000 €. Les apports résultent de 300 parts sociales d'une autre société, fondée par les mêmes associés en 2003 avec un capital de 30.000 €.

En 2016, la nouvelle société procède à une réduction de son capital de 600.000 € et rembourse ce montant à ses trois associés à hauteur de 200.000 €.

Les demandeurs déposent leurs déclarations fiscales à l'impôt des personnes physiques en considérant qu'en tant que remboursement de capital, il s'agissait de revenus exonérés sur la base de l'article 18, § 1^{er}, 2^o, du CIR 92².

Suite à une procédure de rectification, l'administration a considéré que le montant de 200.000 € ne constituait pas un remboursement de capital exonéré mais bien un dividende imposable en application de l'article 18, § 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

Du point de vue de l'administration, la réduction de capital effectuée suite à l'apport des parts sociales de la première société serait, en l'espèce, constitutive d'un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92.

Afin d'apprécier si cette opération est inopposable à l'administration, le tribunal effectue un raisonnement en trois étapes. L'administration doit pouvoir apporter, d'une part, la preuve d'un élément objectif ou matériel et, d'autre part, un élément subjectif ou intentionnel concernant l'opération effectuée. Enfin, à supposer que ces éléments soient démontrés, il convient encore

d'apporter la preuve que l'opération serait justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt.

Premièrement, l'élément objectif consiste à démontrer que le contribuable a fait le choix d'un ensemble d'actes juridiques dans le but de se placer dans une situation contraire aux objectifs poursuivis par une disposition légale.

Selon le tribunal, il ressort de l'article 18 du CIR 92 que l'intention du législateur était de rendre imposable tout avantage accordé par une société à un actionnaire en tant que revenu mobilier.

Dans ces circonstances, le tribunal indique que ce serait à juste titre que l'administration a considéré que la réduction de capital était artificielle, compte tenu du fait que toutes les mesures auraient été prises avant ladite réduction de capital afin de distribuer les bénéfices générés sans passer par une distribution de dividendes.

Le caractère artificiel de l'opération serait appuyé par le fait que le capital libéré de la nouvelle société fut entièrement constitué trois ans plus tôt, suite à l'apport des parts sociales de la première société, alors même que le capital libéré de cette dernière ne s'élevait qu'à 30.000 €.

Un second indice de ce caractère artificiel résiderait dans le fait qu'il ne semblait pas que la nouvelle société eut d'autres fonctions que de détenir les actions de la première société.

Deuxièmement, l'élément intentionnel réside dans le fait de démontrer que le but essentiel du contribuable serait de nature fiscale.

En l'absence d'une réelle activité économique, le tribunal considère que les actes posés procèdent d'une intention essentielle commune, à savoir sortir du champ d'application de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92 pour entrer dans celui du 2^o de cet alinéa.

Troisièmement, le contribuable peut éviter l'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 dans l'hypothèse où il est démontré que l'opération effectuée est en réalité justifiée par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt.

Les demandeurs ont ainsi expliqué que l'opération était justifiée par la scission des activités de la fiduciaire et des missions spéciales occasionnelles, ainsi que par la réunion de toutes les actions en une seule main afin de faciliter la reprise de la société par un tiers repreneur.

Ces différents éléments n'ont toutefois pas convaincu le tribunal qui a confirmé la position de l'administration. En conséquence, la réduction de capital lui est inopposable et l'opération doit être considérée comme étant une distribution de dividendes imposables.

Il ressort des paragraphes précédents que l'application de la mesure anti-abus est conditionnée à une méthodologie stricte. Cette analyse, qui doit se faire au cas par cas, n'est pas toujours aisée.

Selon nous, l'une des difficultés à laquelle le juge peut être confronté réside dans l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration de leurs contrariétés par les actes posés par le contribuable.

En présence d'une disposition taxatrice à caractère général, telle que l'article 18 du CIR 92, l'objet de la disposition, autrement dit la règle qu'elle contient et son objectif – soit ce en vue de quoi la règle a été adoptée, peuvent être confondus³.

À notre sens et en présence d'une décision régulière prise par l'assemblée générale des actionnaires, l'analyse du tribunal aurait sans doute pu être différente s'il n'était pas parti du postulat selon lequel il n'y avait tout simplement pas de réduction de capital.

● SALOMÉ CAMARA
Avocate au barreau de Bruxelles

¹ Civ. Hainaut (div. Mons), 20 juin 2023, RG n° 20/2470/A.

² L'article 18, 1^o et 2^o, du CIR 92 dispose : « Les dividendes comprennent : 1^o tous les avantages attribués par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit ; 2^o les remboursements totaux ou partiels de capital social, à l'exception des remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière du capital social, prise conformément aux dispositions du Code des sociétés. »

³ Gand, 1^{er} octobre 2019, Fiscologue, 1628, p. 8.

Le partage d'un bien détenu en indivision génère-t-il un avantage de toute nature ?

Une société renonce à une partie de ses droits de propriété sur un immeuble détenu en indivision avec son dirigeant et le conjoint de celui-ci. Cet acte de renonciation constitue-t-il un acte de partage dont le caractère déclaratif permettrait au fisc de retenir l'existence d'un avantage dans le chef du couple de contribuables ?

Résumé des faits

Un couple achète, en 2014, 30 % de la pleine propriété d'une maison d'habitation avec terrain, la société du mari achetant les 70 % restant. La maison est ensuite démolie et les frais de démolition sont répartis entre le couple et la société dans les mêmes proportions que leurs parts respectives en propriété.

En 2015, la société renonce à 69 % de ses droits indivis dans le bien au profit du couple et n'en conserve donc qu'1 % en pleine propriété. L'acte de renonciation précise à cet égard qu'un effet déclaratif est attribué à la renonciation et au transfert des droits sur l'immeuble.

L'administration fiscale estime qu'en raison du caractère déclaratif de la renonciation, le couple est censé avoir acquis, depuis l'origine, 99 % de la pleine propriété. Par conséquent, la société a accordé un avantage au couple à concurrence de 69 % des frais de démolition de la maison d'habitation. La moitié de cet avantage est taxable dans le chef de la société au titre d'avantage anormal ou bénévole, tandis que l'autre moitié est taxable dans le chef du mari au titre d'avantage de toute nature.

Position de la Cour d'appel de Gand¹

La cour relève tout d'abord que l'administration fiscale n'invoque ni la simulation ni l'existence d'un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 pour considérer qu'il existe un avantage dans le chef du couple de contribuables.

Elle rappelle ensuite que le caractère translatif ou déclaratif d'un acte découle de la nature de l'acte lui-même et ne résulte donc pas du libre choix des parties.

Or, après avoir constaté le caractère volontaire de l'indivision créée lors de l'acquisition de l'immeuble, la cour estime que la renonciation par la société ne constitue pas un véritable partage mais plutôt une cession des droits de propriété de la société au profit du couple.

Une telle cession présente un caractère translatif et non déclaratif.

La cour s'appuie notamment à cet égard tant sur les dispositions du Code civil que sur les clauses de l'acte lui-même, telles que la clause prévoyant que le cessionnaire obtienne la jouissance et le libre usage à partir de la date de l'acte et supporte tous les frais, droits et taxes à partir de cette même date.

Cette dernière clause démontre en effet que les parties à l'acte de renonciation n'avaient pas la volonté de lui attribuer un caractère rétroactif.

Il ne saurait dès lors y avoir eu un quelconque avantage dans le chef du couple.

Le fait qu'au regard des droits d'enregistrement, l'acte ait été soumis au droit de partage n'y change rien puisque celui-ci s'applique également à la cession à titre onéreux, entre copropriétaires, de parts indivises de biens immobiliers (art. 2.10.1.0.1 CFF).

La cour décide dès lors, à juste titre, de dégrever les cotisations enrôlées tant dans le chef de la société que dans le chef du mari.

● JONATHAN PICALET

Avocat fiscaliste au barreau de Liège

¹ Gand, 21 mars 2023, RG n° 2021/AR/982, www.Monkey.be.

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*
Conseiller général

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.

Démolition-reconstruction : *quid* après le 31 décembre 2023 ?

Le conclave budgétaire du mois d'octobre a été, pour le gouvernement, l'occasion de décider des suites à donner au régime de « démolition-reconstruction » qui devait en principe se terminer au 31 décembre 2023.

Même si le texte de loi n'est pas encore connu, grâce au communiqué de presse publié par le ministre des Finances¹, on sait maintenant quel est le sort réservé après le 31 décembre 2023 aux opérations de démolition-reconstruction bénéficiant d'un taux de 6 %. Notons que la nouvelle mesure remplacera la disposition temporaire² (qui s'appliquait du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2023) mais également celle qui était « permanente » et qui concernait 32 centres urbains³.

Concrètement, le taux réduit de TVA pour la démolition d'un bâtiment et la reconstruction d'une habitation s'appliquera de la même manière aux personnes physiques et morales partout dans notre pays à partir du 1^{er} janvier 2024. Pourront bénéficier du taux réduit de 6 %, les situations suivantes :

- les personnes physiques qui font elles-mêmes construire leur propre et unique habitation d'une surface habitable maximale de 200 m² ;
- les personnes physiques et morales qui font construire des habitations destinées à une location de longue durée dans le cadre d'une politique de logement social.

Il s'agit en fait d'une pérennisation d'une partie du régime temporaire existant avant le 31 décembre 2023.

Par contre, les ventes d'immeubles neufs construits par un promoteur immobilier (après démolition) ne seront plus visés par le taux réduit de 6 %. Le gouvernement a néanmoins prévu une période transitoire.

Les personnes qui ont acheté une habitation reconstruite auprès d'un promoteur immobilier (habitation propre et unique de max. 200 m² ou location à long terme dans le cadre d'une politique de logement social) peuvent bénéficier d'une mesure transitoire à condition que le permis d'urbanisme pour la reconstruction de l'habitation ait été demandé avant le 1^{er} juillet 2023 et ce, pour tous les travaux facturés ou payés jusqu'à la fin de 2024.

Une mesure transitoire sera également prévue pour les personnes physiques et morales qui bénéficiaient du taux réduit de TVA sur la base du régime « permanent » dans les 32 centres urbains mais qui n'en bénéficieraient plus au 1^{er} janvier 2024 car elles ne remplissent pas les conditions sociales susmentionnées. Les détails sur ce deuxième régime transitoire ne sont pas encore donnés dans le communiqué de presse.

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

1 Communiqué de presse consultable sur le site du ministre : <https://vanpeteghem.belgium.be>.

2 Article 1^{er} quater de l'arrêté royal n° 20.

3 Rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20.

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

Les autorités fiscales étrangères peuvent-elles venir contrôler en Belgique¹ ?

La coopération administrative dans le domaine fiscal

La coopération administrative entre les administrations fiscales des États membres est régie par la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 (ci-après, la « directive »), qui définit les règles et les procédures applicables à l'échange d'informations à des fins fiscales. Ainsi, outre l'échange d'informations, elle prévoit d'autres formes de coopération administrative.

Au cours de ces dix dernières années, la directive a été modifiée à plusieurs reprises afin d'étendre le champ d'application de l'échange automatique d'informations.

La dernière modification en date résulte de la directive « modificatrice » (UE) 2021/514 (directive DAC7), laquelle comporte deux volets : d'une part, un volet introduisant de nouvelles règles visant à l'amélioration des procédures de coopération ; d'autre part, un volet prévoyant une obligation de déclaration des ventes et des services réalisés par l'intermédiaire de plateformes numériques.

Dans le cadre de la présente contribution, nous nous attacherons plus particulièrement au premier volet, relatif à l'amélioration et à l'intensification des procédures de coopération.

Participation à une enquête en dehors du territoire national

Jusqu'à sa modification par la directive DAC7, la directive autorisait, en ce qui concerne la coopération administrative en matière de contrôle fiscal : (i) la présence dans les bureaux de l'administration étrangère et la participation à l'enquête administrative (art. 11 de la directive) ; (ii) les contrôles simultanés (art. 12 de la directive). S'agissant, en particulier, de la possibilité de participer à une enquête en dehors du territoire national, la directive laissait aux États membres la liberté de préciser si la participation en question était active ou purement passive. Ainsi, à l'inverse de la France, de l'Allemagne ou encore des Pays-Bas, le royaume de Belgique avait posé le choix d'exclure explicitement la possibilité, pour les agents fiscaux étrangers, d'interroger des personnes et d'examiner des documents en Belgique² ; à l'inverse, il était présumé que les pouvoirs d'enquête des autorités fiscales belges étaient limités au seul territoire belge.

Désormais, avec la mise en œuvre de la directive DAC7, l'assistance à une enquête administrative devient une *réelle* participation : il est à présent possible pour les fonctionnaires de l'administration fiscale belge d'interroger des personnes à l'étranger et d'y examiner des dossiers, à condition toutefois pour eux de respecter les règles de procédures de l'État membre dit d'accueil.

Contrôles conjoints

Outre la possibilité de participer *activement* à une enquête en dehors du territoire national, la directive DAC7 introduit également celle, pour

l'administration fiscale d'un État membre, de demander aux autorités fiscales d'un autre État membre d'effectuer un contrôle conjoint.

L'autorité requérante d'un État membre qui prend l'initiative d'effectuer un contrôle conjoint invite plusieurs administrations fiscales d'autres États membres à y participer ; celles-ci doivent alors motiver leurs décisions (refus ou acceptation) dans un délai de 60 jours.

En pratique, le recours à un contrôle conjoint peut s'avérer particulièrement efficace dans le cas d'une enquête portant sur des transactions entre des entités sises dans différents États membres et appartenant à un même groupe multinational ou sur la présence d'un ou plusieurs établissement(s) stable(s) d'un contribuable dans plusieurs États membres. Le recours à ces contrôles conjoints peut également être très utile en matière de prix de transfert.

À la différence d'une participation active à une enquête administrative, le recours à un contrôle conjoint est convenu au préalable et coordonné : les autorités fiscales des États membres concernés conviennent ainsi de l'objectif poursuivi, de l'approche et de la méthode de travail.

À l'instar de la participation aux enquêtes administratives (*supra*), les fonctionnaires des autorités fiscales des autres États membres sont également autorisés à interroger des personnes et à examiner des documents. Toutefois, leurs pouvoirs d'investigation font l'objet d'une double limitation : ils doivent non seulement respecter ce qui est prévu par leur législation nationale respective mais également la législation et les règles de procédure de l'État membre sur le territoire duquel le contrôle a lieu.

En pratique, il convient de noter qu'en cas de contrôle conjoint sur le territoire belge, les éléments de preuve recueillis doivent être examinés comme s'il s'agissait d'un contrôle « classique » ou purement domestique.

● GAËTAN ZEYEN

Avocat fiscaliste au barreau de Bruxelles

1 Act. fisc. 2023, 11 septembre, n° 28, pp. 1 à 5.

2 Cf. art. 338, § 10, al. 3, CIR 92, lequel dispose : « En vertu de l'accord visé à l'alinéa 1^{er}, les fonctionnaires de l'autorité requérante qui assistent aux enquêtes administratives ne peuvent ni interroger des personnes, ni examiner des documents en Belgique. »

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

Une étape supplémentaire dans la réduction du VAT Gap : la facturation électronique

Le gouvernement fédéral a inclus la réduction de l'écart de TVA dans l'accord de gouvernement. Pour y arriver, différentes mesures ont été prises. La dernière en date est l'obligation de recourir, entre assujettis, à la facturation électronique.

Comme l'indique le ministre dans son communiqué de presse¹, « une fiscalité équitable est une fiscalité où chacun apporte sa contribution juste et attendue. Lorsque que l'État perçoit moins de recettes de TVA qu'il ne le devrait, cette équité fondamentale est mise à mal ».

Cette différence entre ce que l'État devrait recevoir en recettes de TVA et ce qu'il perçoit effectivement est communément appelé l'écart TVA (ou VAT Gap). Selon le ministre, « il est important de réduire l'écart de TVA pour que chacun apporte sa juste contribution. Le gouvernement fédéral a donc inclus la réduction de l'écart de TVA dans l'accord de gouvernement ».

Le gouvernement, par le biais du ministre des Finances, a déjà pris des mesures fiscales en ce sens. Ainsi, par exemple, l'attestation nécessaire pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 6 % en cas de réalisation de travaux de rénovation a été supprimée. La loi du 12 mars 2023 a également instauré une nouvelle chaîne de TVA. Enfin, le FMI a réalisé une étude pour quantifier l'ampleur de l'écart de TVA belge.

Dans son communiqué de presse, le ministre des Finances indique qu'il souhaite franchir une nouvelle étape importante avec l'introduction obligatoire de la facturation électronique. Cette obligation existe déjà pour les factures émises à l'intention des pouvoirs publics mais le ministre va veiller à ce que les factures électroniques structurées deviennent également la norme dans les transactions entre entreprises assujetties à partir du 1^{er} janvier 2026. Selon le ministre, « le passage à la facturation électronique obligatoire permettra non seulement de réduire l'écart de TVA et de garantir une plus grande équité, mais il représentera également une simplification administrative majeure pour nos entreprises ».

Pour cette étape, l'autorité publique a choisi le réseau européen PEPPOL. En adhérant une seule fois, une entreprise est automatiquement connectée à tous les autres participants du réseau. Ce réseau est déjà utilisé dans de nombreux autres États membres. Les contribuables ont bien entendu la possibilité de choisir un autre système d'un commun accord, à condition qu'il respecte les normes européennes en matière de sémantique et de syntaxe.

● FRANÇOIS COUTUREAU*
Conseiller général

¹ Communiqué de presse consultable sur le site du ministre : <https://vanpeteghem.belgium.be>.

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

Abus fiscal : le fisc doit s'en tenir aux faits et ne peut corriger ceux-ci

L'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus de 1992 (CIR 92) permet à l'administration fiscale de requalifier une opération réalisée par un contribuable afin de la soumettre à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Il y aura abus si le contribuable pose des choix juridiques en vue d'éviter les impôts sur les revenus. Il appartiendra alors à l'administration de démontrer les éléments constitutifs de l'abus fiscal.

L'application de cette disposition générale anti-abus a fait l'objet d'un examen minutieux par la Cour d'appel de Gand¹. La question examinée visait à savoir : si l'administration peut revoir les actes, peut-elle aller jusqu'à toucher aux « faits » du *casus*² pour appliquer la disposition anti-abus ?

Dans le cas d'espèce, l'administration reprochait à un contribuable, personne physique, de s'être placé en dehors du champ d'application des articles 23 à 25 du CIR 92 au moyen d'une série d'opérations réalisées au travers de différentes sociétés³. L'administration estimait que les montants perçus par l'une des sociétés devaient être taxés dans le chef de la personne physique et ce malgré le fait que le contribuable en question n'avait pas empoché le moindre centime dans tout ce dispositif⁴.

Le tribunal de première instance avait déjà tort à l'administration dans la mesure où les revenus d'une société sont imposables à l'impôt des sociétés et non dans le chef des actionnaires à l'impôt des personnes physiques.

La cour d'appel s'est basée sur les travaux préparatoires de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 pour écarter la thèse de l'administration. Selon la cour, le texte définitif de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 a tenu compte des remarques du Conseil d'État qui voyait dans la première mouture de la disposition anti-abus une violation du principe de légalité. Le texte de l'article 344 ne prévoit nullement la possibilité de modifier les faits. L'inopposabilité prévue ne porte que sur les « actes juridiques » et l'alinéa 4 semble bien confirmer que c'est en définitive « la même opération » qui est soumise à l'impôt, les faits devant rester intacts⁵. Partant, la disposition anti-abus ne permet pas à l'administration de modifier les faits pour appliquer la disposition anti-abus.

● LUDOVIC HUBERT
Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Gand, 3 janvier 2023, RG n° 2021/RG/281 et commentaires S. VAN CROMBRUGGE, « Disposition générale anti-abus : le fisc ne peut pas jouer avec les faits », *Fiscologue*, 2023, n° 1782, pp. 1 et s.

² A. NOLLET, « Le redressement d'un abus ne permet pas de faire fi des "faits" », *Act. Fisc.*, n° 2023/26, p. 1.

³ *Ibid.*, p. 2.

⁴ S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 1.

⁵ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 4.

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

La lettre d'intention dans le cadre d'une cession – Acquisition d'actions

PAUL CRAHAY

Avocat au barreau de Liège-Huy



Anthemis - 2023 - 298 p.

1. La lettre d'intention est souvent un passage obligé avant la conclusion d'une cession d'actions de société.

La lettre d'intention peut revêtir des portées juridiques différentes.

Souvent, elle a pour objet de déterminer le cadre de la poursuite des négociations entre un candidat-acheteur et un candidat-vendeur en précisant, le cas échéant, certains engagements et les principes généraux d'un futur accord qui reste généralement potentiel à ce stade¹.

Embûches

2. Le parcours de la négociation et de la rédaction de la lettre d'intention peut être parsemé de quelques embûches :

- risque d'équivoque ;
- risque d'un effet obligatoire non voulu ;
- remise en question de points acquis lors de la négociation ;
- risque d'une rupture abusive des négociations.

L'équivoque

3. L'ambiguïté de certaines lettres d'intention peut tenir tant à des causes involontaires qu'à des causes plus ou moins intentionnelles.

Pensant à tort que la lettre d'intention n'entraîne aucun engagement quelconque, les négociateurs n'attachent pas toujours un soin suffisant à sa rédaction et pensent même parfois pouvoir se passer à ce stade de l'assistance d'un juriste.

Par ailleurs, l'ambiguïté peut être plus ou moins volontaire lorsqu'un négociateur cherche à faire accepter un document qui l'engage le moins possible, tout en liant son partenaire le plus possible.

« On ne sort de l'ambiguïté qu'à son détriment » (Cardinal de Retz).

L'engagement

4. Le système juridique belge est celui du consensualisme. Les parties sont engagées par un accord de vente dès qu'il y a une rencontre des volontés sur les éléments essentiels, c'est-à-dire sur l'objet (les actions) et le prix (art. 1583 ancien C. civ.) ainsi que, le cas échéant, sur d'autres éléments auxquels les parties ont entendu conférer un caractère substantiel (voy. art. 5.19, al. 1^{er}, et 5.20, al. 1^{er}, C. civ.).

Par ailleurs, en cas de différend, le juge s'attachera à rechercher la volonté réelle des parties plutôt qu'à « s'arrêter au sens littéral des termes » (art. 5.64 C. civ.).

Il est donc possible que, malgré sa qualification apparemment « anodine » et l'absence de consentement sur des éléments accessoires, la lettre d'intention ne soit pas une simple déclaration d'intention sans engagement,

mais lie juridiquement ses signataires². Les négociateurs prudents qui ne souhaitent pas être liés juridiquement par une lettre d'intention prendront le soin d'y préciser expressément qu'elle n'emporte pas un engagement d'acheter ou de vendre les actions et que seul l'accord sur toutes les modalités, même accessoires, de la cession revêtira un caractère obligatoire.

Revenir sur des points acquis

5. Même en l'absence d'effet obligatoire, il est fréquemment difficile dans un processus de négociations de revenir sur des points prévus dans une lettre d'intention. Revenir sur un de ces points qu'un négociateur considère comme acquis peut ébranler la confiance nécessaire à la poursuite des négociations, voire conduire à leur échec.

Rupture des négociations

6. Même si les parties n'ont pris aucun engagement d'acheter-vendre les actions qui les lient contractuellement, la partie qui subit la rupture des négociations pourrait mettre en cause la responsabilité de l'autre partie.

Les parties ont le droit de ne pas contracter et, dès lors, de mettre fin à des pourparlers (art. 5.14, al. 1^{er}, et art. 5.15 C. civ.), mais, comme tout autre droit, ce droit ne peut être exercé d'une manière fautive.

Dans la ligne de la jurisprudence antérieure, le nouveau Code civil prévoit expressément que les parties peuvent engager leur responsabilité extra-contractuelle l'une envers l'autre en cas de rupture fautive des négociations (art. 5.17, al. 1^{er} et 2 ; voy. aussi art. 5.15, al. 2, C. civ.).

La durée des négociations, leur avancement, le caractère inattendu ou brutal de l'interruption des pourparlers, le caractère déraisonnable des motifs invoqués, l'importance des frais engagés peuvent être autant d'éléments d'appréciation du caractère fautif de la rupture³.

La partie qui a rompu fautivement les négociations doit réparer le dommage subi.

La question de l'évaluation du dommage est très délicate.

L'article 5.17, alinéa 2, du nouveau Code civil précise :

« En cas de rupture fautive des négociations, cette responsabilité implique que la personne lésée soit remise dans la situation dans laquelle elle se serait trouvée s'il n'y avait pas eu de négociations. Lorsque la confiance légitime que le contrat serait sans aucun doute conclu a été suscitée, cette responsabilité peut impliquer la réparation de la perte des avantages nets attendus du contrat non conclu. »

La partie qui subit la rupture peut incontestablement être indemnisée des pertes subies : les frais des conseillers financiers et juridiques (en particulier, les frais d'audit), le temps consacré en vain aux négociations et l'atteinte à la réputation.

Ce qui est plus problématique, c'est l'indemnisation du gain manqué.

¹ Voy., de manière générale, M. FONTAINE et F. DE LY, « Droit des contrats internationaux. Analyse et rédaction de clauses », Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 5-69 ; B. BELLEN, « Share purchase agreements. Belgian law and practice », Anvers, Intersentia, 2016, pp. 31-41 et réf. cit. ; D. LECLERCQ, « Les accords préliminaires dans les opérations de cession d'actions », in Les contrats commerciaux en pratique, coll. CUP, vol. 169, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 35-48.

² Voy. Anvers, 9 janvier 2012, R.G.D.C., 2015, p. 278 ; Trib. entr. Hainaut, 27 janvier 2022, J.L.M.B., 2022, p. 1234.

³ Anvers, 22 mars 1994, R.W., 1994-1995, p. 296 ; Bruxelles, 6 février 2007, R.D.C., 2009, p. 26, note H. HARDY ; Liège, 26 juin 2008, J.L.M.B., 2011, p. 442 ; Anvers, 16 avril 2015, R.A.B.G., 2016, p. 436 ; Trib. entr. Anvers, 1^{er} avril 2020, D.A.O.R., 2021, p. 51 ; O. CAPRASSE et M. LECROMPE, « Du droit de rompre la négociation de l'acquisition des titres de société : avant et après la réforme du Code civil », R.P.S.-T.R.V., 2023, pp. 367-368 et réf. cit.

On a toujours admis l'indemnisation du dommage « négatif » ou de « l'intérêt négatif », c'est-à-dire du bénéfice manqué du fait de la perte d'une chance de *contracter avec un tiers* si les négociations n'avaient pas eu lieu ou ne s'étaient pas poursuivies indûment.

En revanche était controversé le droit à la réparation du dommage « positif » ou de « l'intérêt positif » qui correspond au bénéfice perdu qui aurait dû découler du *contrat en négociation*.

On considérait souvent que ce dommage ne pouvait être indemnisé au motif que des négociations, même avancées, ne faisaient pas naître un droit au contrat⁴.

Le nouveau Code civil entrouvre la porte à la réparation du dommage « positif ». Les termes « sans aucun doute » limiteront vraisemblablement les cas d'application à des situations exceptionnelles où la confiance légitime dans la conclusion du contrat était extrêmement élevée⁵.

Contenu d'une lettre d'intention

7. Même si elle n'oblige pas leurs signataires à vendre et à acheter les actions, une lettre d'intention peut prévoir des obligations qui lient juridiquement leurs auteurs sur des questions bien déterminées⁶.

Engagement de confidentialité

8. L'objectif essentiel d'un engagement de confidentialité est clair : éviter que le candidat-acquéreur, surtout s'il est un concurrent de la société cible, utilise des secrets d'affaires.

Le législateur a introduit, en 2018, dans le Code de droit économique, des dispositions destinées à protéger les secrets d'affaires (art. I.17/1, XI.332/1 à XI.332/5 et XI.336/2 à XI.336/4).

Les engagements de confidentialité dans une lettre d'intention peuvent utilement renforcer cette protection, notamment en précisant les informations visées et les conditions d'une utilisation licite de ces informations.

Même si l'efficacité d'un engagement de confidentialité ne doit pas être surestimée en raison de la difficulté de prouver sa violation par le candidat-acquéreur ou des personnes dont il répond et le dommage qui en découle, il peut néanmoins avoir un certain effet dissuasif et réduire quelque peu les risques d'usage inapproprié d'informations confidentielles.

Engagement d'exclusivité

9. Le candidat cédant peut accorder une exclusivité de négociation au candidat cessionnaire. Il s'interdit d'entamer des négociations ou de conclure une convention de cession d'actions ou d'actifs de l'entreprise cible, directement ou indirectement, avec un autre amateur pendant une période déterminée (p. ex., de trois à six mois à compter de l'engagement).

Le candidat cessionnaire s'assure ainsi que le candidat cédant a bien l'intention de négocier sérieusement avec lui. Il n'entend pas consacrer des moyens humains et financiers à des pourparlers qui ne seraient pas entamés sur des bases suffisamment solides. Il désire aussi éviter des surenchères de tiers, du moins celles qui pourraient être mises sur le tapis pendant la période d'exclusivité.

Engagements relatifs à l'audit de *due diligence*

10. Les parties peuvent fixer les modalités d'un audit de « *due diligence* ».

4 Voy., en ce sens, mais en l'absence de degré de certitude suffisante, que le contrat serait conclu, *Gand*, 3 décembre 2014, R.G.D.C., 2018, p. 47 et *Anvers*, 4 mars 2020, D.A.O.R., 2020, p. 93 ; R.P.S.-T.R.V., 2020, p. 780, note S. KINGET ; voy. aussi O. CAPRASSE et M. LECROMPE, art. préc., p. 368 et réf. cit.

5 En ce sens notamment, O. CAPRASSE et M. LECROMPE, art. préc., p. 368 et réf. cit.

6 Voy., de manière générale, B. BELLEN, « Share purchase agreements. Belgian law and practice », *Anvers*, Intersentia, 2016, pp. 13-41 ; Y. BRULARD, « Les différents contrats et actes juridiques nécessaires à la réalisation d'une opération d'acquisition d'une société belge », in *L'acquisition d'une société. De la préparation au financement de l'opération*, Limal, Anthemis, 3^e éd., 2022, pp. 178-220 ; D. LECLERCQ, « Les conventions de cession d'actions. Analyse juridique et conseils pratiques de rédaction », Bruxelles, Larcier, 2017, 2^e éd., pp. 23-55 ; J. STICHELBOU et S. MORTIER, « La période précontractuelle. La rencontre des consentements », in *Obligations. Traité théorique et pratique*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2021, pp. 16-76 ; P. WÉRY, « Droit des obligations », Bruxelles, Larcier, 2021, vol. I, pp. 159-173 et pp. 207-221 ; Y. NINANE et F. STANDAERT, « La formation du contrat : conclusions dynamiques et devoirs d'information », in *Droit des obligations - Le nouveau Livre V du Code civil*, Limal, Anthemis, 2022, pp. 23-55.

Elles peuvent prévoir :

- les domaines sur lesquels portera l'audit ;
- les personnes chargées de l'audit ;
- la manière dont les conseillers du cessionnaire potentiel communiqueront au cédant potentiel la liste des informations et documents requis pour cet audit ;
- l'engagement de collaboration du candidat cédant de fournir ces informations et documents avec diligence et de manière complète et exacte ;
- les modalités pratiques de la transmission des documents par le candidat cédant et ses conseillers et leur consultation par le candidat cessionnaire et ses conseillers (« *data room* ») ;
- le devoir de discrétion des conseillers du candidat-acquéreur à l'égard des tiers, en particulier du personnel ;
- le calendrier de l'audit.

Calendrier des opérations

11. Les parties peuvent convenir de faire leurs meilleurs efforts pour respecter un calendrier des négociations.

Ce calendrier comportera souvent les étapes suivantes :

- réalisation de l'audit de *due diligence* dans un délai déterminé ;
- signature de la convention de cession d'actions dans un autre délai ;
- *closing* (paiement du prix ou d'une partie du prix et transfert de la propriété) dans le délai susmentionné ou dans un dernier délai.

Engagements sur des points acquis

12. La lettre d'intention peut acter des engagements sur des points déjà acquis lors d'une première phase des négociations qui seront normalement repris si les pourparlers aboutissent dans une convention (définitive) de cession d'actions :

- la mention de la ou des méthodes d'évaluation du prix ;
- la mention d'un prix indicatif, avec la précision qu'il ne lie pas les parties et n'est mentionné que sous la réserve que les conclusions de l'audit d'acquisition ne révèlent pas des écarts significatifs par rapport à certaines données précisées ;
- la mention d'un prix susceptible d'ajustements selon des critères, méthodes et procédures déterminés ;
- l'indication que le candidat-acheteur est à même de payer le prix, sans recours à un financement ou, au contraire, qu'il devra recourir au financement par un tiers ;
- la référence aux garanties conventionnelles habituelles du vendeur (garanties de passif et d'actif) et l'indication éventuelle de leurs limites, en particulier quant au plafond et à la durée.

Engagements de gestion « en bon père de famille »

13. On peut prévoir un engagement du vendeur potentiel pendant la phase des négociations de gérer la société « en bon père de famille » en s'abstenant d'actes ou d'engagements qui excéderaient sa gestion normale ou ordinaire ou seraient susceptibles de modifier significativement sa situation financière.

L'acquéreur potentiel entend ainsi avoir l'assurance que les premières données qu'il a recueillies sur la situation de la société ne seront pas profondément modifiées au cours des négociations.

Conclusion

14. La rédaction d'une lettre d'intention en vue d'une cession ou acquisition d'actions d'une société doit faire l'objet d'une attention et d'un soin aussi importants que la rédaction de la convention de cession d'actions.

« Les mots sont comme les clés, ils ouvrent et ferment des portes » (proverbe chinois ou qui pourrait l'être).

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.oecbb.be/formations/e-learning/.

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

Pré-pack : la réorganisation judiciaire qui se prépare dans la discrétion

Trop souvent, les entreprises en difficulté hésitent à entamer une procédure de réorganisation judiciaire (PRJ) ou le font trop tard, quand la faillite est pratiquement inévitable. En vigueur depuis l'année dernière, le « pré-pack » doit leur faciliter la démarche.

La procédure de réorganisation judiciaire (PRJ), qui a remplacé en 2009 l'ancien concordat, permet aux entreprises en difficulté de se mettre à l'abri de leurs créanciers ; à tout le moins provisoirement, le temps de démontrer que leur *business model* reste viable et d'en convaincre leurs créanciers, invités à participer ou non au plan de réorganisation. « C'est donc l'entreprise qui reste aux commandes de la restructuration et c'est à elle de démontrer la pérennité de l'activité », souligne Johan Vanden Eynde, avocat spécialisé en droit commercial et des sociétés.

Dans la pratique, les entrepreneurs restent souvent réticents à y avoir recours : personne n'aime s'avouer en difficulté. Dans de nombreux cas, c'est aussi le risque d'aggraver les difficultés de l'entreprise vis-à-vis de sa banque ou de ses fournisseurs – sans oublier le risque de voir fuir ses clients.

Depuis quelques mois, le législateur a mis en place un dispositif, dit « pré-pack », c'est-à-dire « l'accord préparatoire » (art. XX 39/1 CDE). « Il permet au président du tribunal de l'entreprise, à la demande du débiteur, de désigner un mandataire de justice sans en faire publicité. » La procédure a pour but de vérifier de manière confidentielle la possibilité d'une convention amiable ou collective avec les principaux créanciers d'un débiteur, en préparation d'une procédure formelle d'insolvabilité. Si elle aboutit, cette phase pré-pack sera suivie d'une PRJ visée par la loi sur la continuité – avec publicité, cette fois.

« Cette option de réorganisation est d'abord légale : il s'agit d'une confidentialité surveillée par le tribunal, puisque les intervenants principaux

sont désignés ou à tout le moins ratifiés par lui. Cette manière d'intervenir, outre ses avantages économiques, permet vraisemblablement aussi d'éviter deux écueils sociopsychologiques : d'une part, l'absence de publicité encourage le débiteur à ne pas attendre le dernier moment ; d'autre part, elle peut éviter la crispation des *stakeholders* de l'entreprise, qui assimilent aisément une demande de PRJ à un début de faillite ; ce qui, hélas, se vérifie statistiquement. »

« Des procédures de ce type existent déjà en Grande-Bretagne et aux Pays-Bas notamment, où elles sont davantage ancrées dans la culture et où l'on peut dire qu'elles fonctionnent bien. »

En Belgique, le pré-pack a été adopté de manière provisoire, dans la foulée de la crise sanitaire, et, après la fin du moratoire sur les faillites, il a été prolongé.

En résumé

Le législateur belge a adopté des mesures pour faire face aux difficultés des entreprises. Parmi ces mesures, l'article XX.39/1 a vu le jour au sein du Livre XX du Code de droit économique pour permettre aux entreprises de se restructurer de manière préventive. Cet article consacre pour la première fois, formellement en Belgique, une procédure directement inspirée de la pratique anglo-saxonne, la procédure de pré-pack. La procédure de pré-pack s'inscrit plus largement dans ce qui est communément appelé la pré-insolvency. En quelque sorte, une PRJ silencieuse.

● JOHAN VANDEN EYNDE
Avocat associé senior

La directive « NIS2 » : en route vers plus de cybersécurité en Belgique

La directive européenne du 14 décembre 2022 concernant des mesures destinées à assurer un niveau élevé commun de cybersécurité dans l'ensemble de l'Union (*Network and Information Systems* – « NIS2 »)¹ va remplacer la directive « NIS1 », transposée en droit belge par la loi du 7 avril 2019 établissant un cadre pour la sécurité des réseaux et des systèmes d'information d'intérêt général pour la sécurité publique.

Cette législation va s'appliquer aux grandes et moyennes² entités actives en Belgique dans les « secteurs hautement critiques » de l'annexe I : l'Énergie ; les Transports ; la Santé ; l'Eau potable ; les Eaux usées ; les Infrastructures numériques ; la Gestion des services TIC ; l'Administration publique³ ; l'Espace et dans les « autres secteurs critiques » de l'annexe II : les Services postaux et d'expédition ; la Gestion des déchets ; la Fabrication, production et distribution de produits chimiques ; la Production, transformation et distribution des denrées alimentaires ; la Fabrication ; les Fournisseurs numériques ; la Recherche.

En complément des obligations de sécurité en matière de protection des données, les entités concernées (essentielles ou importantes) devront prendre les mesures appropriées et proportionnées pour gérer les risques menaçant la sécurité des réseaux et des systèmes d'information que ces entités utilisent dans le cadre de leurs activités ou de la fourniture de leurs services, ainsi que pour éliminer ou réduire les conséquences que les incidents ont sur les destinataires de leurs services et sur d'autres services. Ces mesures sont fondées sur une approche « tous risques » qui vise à protéger les réseaux et les systèmes d'information, ainsi que leur environnement physique, contre les incidents. Elles comprennent au moins : les politiques internes relatives à l'analyse des risques et à la sécurité des systèmes d'information, la gestion des incidents, la continuité des activités, la gestion des crises, la sécurité de la chaîne d'approvisionnement, la gestion des vulnérabilités, etc.

Les organes de direction des entités essentielles et importantes devront approuver les mesures de gestion des risques en matière de cybersécurité, superviser leur mise en œuvre et pourront être tenus responsables des éventuels manquements.

Les entités devront également notifier aux autorités nationales compétentes (notamment le Centre pour la Cybersécurité Belgique), sans retard injustifié, tout incident ayant un impact significatif sur la livraison des services fournis. Une alerte précoce devra être réalisée dans les 24 heures après la prise de connaissance de l'in-

cident significatif et une notification complète au plus tard dans les 72 heures. Le cas échéant, les entités concernées devront de même notifier, sans retard injustifié, les destinataires de leurs services des incidents significatifs susceptibles de nuire à la fourniture de leurs services.

En matière de supervision, les autorités nationales compétentes disposeront du pouvoir d'adopter des mesures pour inciter les entités à prendre les mesures qui s'imposent (avertissements, instructions contraignantes, informations et amendes administratives).

Ainsi, les violations en matière de mesures de gestion des risques ou de notification d'incident pourront être sanctionnées :

- pour les entités essentielles, par des amendes administratives d'un montant maximal s'élevant à 10.000.000 € ou à au moins 2 % du chiffre d'affaires annuel mondial total de l'exercice précédent de l'entreprise à laquelle l'entité essentielle appartient, le montant le plus élevé étant retenu ;
- pour les entités importantes, par des amendes administratives d'un montant maximal s'élevant à au moins 7.000.000 € ou à au moins 1,4 % du chiffre d'affaires annuel mondial total de l'exercice précédent de l'entreprise à laquelle l'entité importante appartient, le montant le plus élevé étant retenu.

Les exigences de la directive seront également applicables aux administrations publiques fédérales, moyennant certaines exceptions, notamment pour les sanctions administratives ou la responsabilité des organes de direction.

Cette directive devra être transposée en Belgique au plus tard pour le 17 octobre 2024.

● VALÉRY VANDER GEETEN
Responsable juridique du
Centre pour la Cybersécurité Belgique

La Commission propose un règlement sur la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales

Le 12 septembre 2023, la Commission européenne a présenté une proposition de règlement concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales¹. Le règlement proposé met à jour et améliore l'actuelle directive 2011/7/UE, mise en œuvre en Belgique par la loi du 2 août 2002.

Contexte

Dans l'UE, en moyenne, une facture sur deux émise dans le cadre d'une transaction commerciale est payée tardivement (ou pas du tout). Le retard de paiement crée un effet domino qui entraîne davantage de retards de paiement. D'une manière générale, les retards de paiement réduisent la compétitivité des entreprises, augmentent les coûts de financement et empêchent les entreprises de saisir des possibilités commerciales ou d'investissement attractives. Les retards de paiement augmentent également le risque de faillite et affaiblissent la confiance dans le marché.

Des analyses ont mis en évidence plusieurs grandes lacunes dans la directive existante sur les retards de paiement, en particulier l'absence de mesures préventives, de mise en œuvre efficace et de mécanismes de recours facilement accessibles aux PME. Pour remédier à ces problèmes, la Commission a décidé de réviser ces règles et présente une nouvelle proposition de règlement.

Les changements

La Commission propose de remplacer la directive actuelle par un règlement. Contrairement à une directive, un règlement est directement applicable et prévoit les mêmes dispositions dans l'ensemble de l'UE, ce qui profite en particulier aux entreprises qui dépendent du commerce transfrontalier dans l'UE. Le règlement proposé laisse toutefois une certaine marge de manœuvre aux États membres en ce qui concerne, par exemple, la mise en place d'organismes chargés de faire appliquer la législation ou les mécanismes de règlement extrajudiciaire des litiges.

La proposition de règlement réduit le délai de paiement maximal actuel de 60 jours à 30 jours, sauf si le droit national prévoit une procédure exceptionnelle d'acceptation ou de vérification en raison de la nature spécifique des biens ou des services. En outre, les États membres de l'UE peuvent prévoir un délai de paiement maximal inférieur à 30 jours.

La proposition de règlement introduit l'obligation, pour les contractants principaux dans les procédures de passation de marchés publics, de fournir aux pouvoirs adjudicateurs la preuve que leurs sous-traitants directs ont été payés conformément au règlement. Les pouvoirs adjudicateurs devront informer les autorités chargées de l'application du règlement si ces preuves ne sont pas fournies.

Les nouvelles règles proposées rendent le paiement des intérêts automatique et obligatoire

jusqu'au règlement de la dette. Les intérêts commenceront à courir à partir de la date de réception par le débiteur de la facture ou des biens ou services, selon la date la plus tardive. Contrairement à la directive actuelle, la nouvelle proposition prévoit que le créancier ne peut renoncer à son droit de réclamer des intérêts pour retard de paiement. Il n'incombe donc plus au créancier de réclamer le paiement d'intérêts, qui devient une obligation automatique des débiteurs en cas de retard de paiement. Le taux des intérêts de retard correspond aux taux de référence de la BCE, majoré de 8 %. Dans le cas des États membres dont la monnaie n'est pas l'euro, le taux de référence est fixé par la banque centrale nationale. En outre, les nouvelles règles font passer l'indemnité forfaitaire de 40 € (ou équivalent) à 50 € (ou équivalent) par transaction commerciale payée tardivement.

Comme c'est le cas dans le régime actuel, toute clause contractuelle ou pratique violant ces règles sera considérée comme nulle et non avenue. Toutefois, contrairement à la directive, la proposition de règlement prévoit une liste limitative de clauses nulles.

L'une des grandes nouveautés de la proposition de règlement est la création d'autorités nationales chargées de prendre les mesures nécessaires pour garantir le respect des délais de paiement prévus par le règlement proposé. Ces autorités auront le pouvoir de lancer des enquêtes et des inspections et d'ordonner ou engager des procédures en vue d'imposer des amendes, des pénalités et des mesures provisoires. Outre les créanciers, les organisations représentatives auront le droit de déposer des plaintes auprès des autorités chargées de l'application du règlement. En outre, les États membres de l'UE sont tenus de mettre en place des mécanismes alternatifs de règlement des litiges entre débiteurs et créanciers.

Une fois adoptées par le Parlement européen et le Conseil, les nouvelles règles deviendront applicables un an après l'entrée en vigueur du règlement. Les transactions commerciales effectuées après la date d'application du règlement seront soumises aux dispositions du règlement, même si le contrat correspondant a été conclu avant cette date.

● GUILLAUME RUE
Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Directive (UE) 2022/2555 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 concernant des mesures destinées à assurer un niveau élevé commun de cybersécurité dans l'ensemble de l'Union, modifiant le règlement (UE) n° 910/2014 et la directive (UE) 2018/1972, et abrogeant la directive (UE) 2016/1148.

² Au sens de la Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 n° 2003/361 : une entreprise moyenne est une entreprise qui occupe min. 50 personnes ou réalise un chiffre d'affaires annuel (ou le total du bilan annuel) qui excède 10 millions d'euros.

³ Fédérale et également certaines entités fédérées – moyennant une identification préalable.

¹ Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales du 12 septembre 2023, COM(2023) 533, <https://single-market-economy.ec.europa.eu/>.

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° 26 de la présente revue.

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.

Extension du champ d'application des flexi-jobs dans les soins de santé

La loi du 16 octobre 2023 portant des dispositions diverses en matière sociale¹ a étendu, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2023, le champ d'application des flexi-jobs dans les soins de santé pour le secteur public, en y ajoutant un certain nombre de codes NACE. Il s'agit, par analogie aux employeurs du secteur privé ressortissant à la commission paritaire des établissements et des services de santé, des activités dans le secteur public déclarées sous les codes NACE suivants :

- 86220 - activités des médecins spécialistes ;
- 86230 - pratique dentaire ;
- 86907 - activités des sages-femmes ;
- 87203 - activités de soins résidentiels pour personnes avec un problème psychiatrique ;
- 87205 - activités des habitations protégées pour personnes avec un problème psychiatrique ;
- 88102 - activités des centres de jour et de services pour personnes âgées.

Rappelons que les flexi-jobs dans les soins de santé sont limités, outre aux employeurs du secteur public avec les codes NACE énumérés ci-dessus, aux employeurs ressortissant à :

- la CP 330 – Commission paritaire des établissements et des services de santé ;
- aux établissements publics et services de santé du secteur public avec les codes NACE 86101, 86102, 86103, 86104, 86109, 86210, 86901, 86903, 86905, 86906, 86909, 87101, 87109, 87301 et 87302, à l'exclusion des fonctions qui comportent des tâches ressortissant au champ d'application matériel de la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé.

Les pensionnés peuvent donc prêter des flexi-jobs dans ces secteurs.

D'autres extensions des flexi-jobs sont par ailleurs annoncées.

● BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal

Projet de loi sur la modernisation de la profession d'avocat

Nous portons, à l'attention des lecteurs, un projet de loi sur la modernisation de la profession d'avocat¹. Approuvé en conseil des ministres ce 15 septembre 2023, ce projet de loi va maintenant être discuté au niveau du Conseil d'État et des Ordres des avocats. L'entrée en vigueur est envisagée pour le 1^{er} juin 2024. Le projet est assez conséquent, il est impossible de le résumer entièrement dans un court article. Nous en reprenons donc simplement les grandes lignes.

Enquête disciplinaire

Il s'en dégage que le ministère de la Justice souhaiterait pouvoir améliorer le contrôle de la profession d'avocat par les avocats eux-mêmes afin d'assurer, notamment, des bases d'enquête disciplinaire plus indépendantes. Le Bâtonnier n'effectuera plus lui-même l'enquête disciplinaire, qui serait menée par des enquêteurs. La position du plaignant serait revalorisée. Il y aurait possibilité, dans certains cas, de déposer plainte disciplinairement directement auprès du secrétaire du conseil de discipline d'appel. Le Bâtonnier se verrait confier explicitement la mission de concilier les parties à une plainte².

Comptes de tiers

Un contrôle informatisé des comptes de tiers pourrait être mis en œuvre. La section législation du Conseil d'État, dans un avis n° 73599 du 7 juin 2023, a émis des craintes quant à la validité juridique du système de contrôle automatisé, qui suppose un traitement de données à caractère personnel.

Statut d'employé

Parmi les autres objectifs de la loi, figure notamment le fait de conférer à l'avocat une marge de manœuvre supplémentaire en tant qu'entrepreneur et, éventuellement, de lui permettre d'exercer sa fonction dans le cadre d'un statut d'employé, ce qui serait un incitant à continuer d'exercer la profession d'avocats ou permettrait aux cabinets d'avocats de se développer en tant qu'entreprise, assurant ainsi l'attractivité de la profession par rapport au départ de certains de ses membres. Il ressort d'un sondage que 35,6 % des avocats interrogés songeraient à exercer la profession d'avocat dans le cadre d'un contrat de travail afin de bénéficier davantage de la sécurité sociale et d'une plus grande sécurité d'emploi. On rappellera qu'au niveau de la sécurité sociale, il n'y a pas d'objection en tant que telle à ce qu'un avocat exerce son travail dans un lien de subordination. L'autorité du contrat de travail ne menace en rien l'indépendance de l'avocat dans sa mission, même si traditionnellement les avocats ont souvent été considérés comme un dernier bastion où l'indépendance était nécessaire. Juridiquement, en droit social, cela ne s'impose pas.

Formation professionnelle

L'idée sans doute la plus marquante serait que la formation professionnelle d'avocat précède le stage et que la réussite de cette formation soit une condition pour commencer le stage proprement dit. La période de stage serait alors raccourcie. On évoque, à cet égard, le fait qu'il y aurait une détérioration ressentie de la qualité et de nombreuses critiques concernant le

contenu existant du stage et de la formation professionnelle. Il est précisé que l'étalement dans le temps de la formation professionnelle du stage ne vise pas à prolonger la durée totale de la préparation mais serait dicté par l'ambition d'une formation qualitative donnant satisfaction à toutes les personnes concernées (avocat stagiaire, maître de stage, client). Un stagiaire pourrait bénéficier du statut d'employé. L'objectif poursuivi par la modification serait notamment que les obligations du stage ne soient plus déterminées par l'ordre local mais par les ordres communautaires. C'est, à notre sens, déjà largement fait à l'heure actuelle au sein des écoles CAPA. Ces nouveautés sur la modification du stage n'entreraient en vigueur qu'en 2028.

Nous continuerons évidemment à suivre l'évolution de la proposition dans ce contexte.

● STEVE GILSON

Avocat au barreau de Namur
Maître de conférence à l'UCL
Chargé de cours à l'ICHEC

¹ L'avant-projet de loi portant modernisation de la profession d'avocat signale dans l'exposé des motifs qu'il était annoncé dans la note de politique générale du 28 octobre 2022 que la profession d'avocat devait être modernisée d'urgence dès lors que le monde qui entourait l'avocat avait évolué. Il est fait référence également au rapport Horizon 2025 sur l'avenir de la profession, qui avait été confié à des représentants de la profession.

² Il est rappelé qu'il s'agit notamment de réviser et d'actualiser les dispositions légales qui avaient été introduites par la loi du 21 juin 2006.

¹ M.B., 31 octobre 2023.

Les sous-traitants aussi doivent s'assurer de mettre en place un contrat conforme à l'article 28 du RGPD

La responsabilité de conclure un accord relatif au traitement de données à caractère personnel incombe tant au responsable du traitement qu'à son sous-traitant, ce que rappelle la chambre contentieuse de l'Autorité belge de Protection des Données (« APD ») dans sa décision du 29 septembre 2023 qui oppose, d'un côté, un plaignant ayant reçu une redevance pour stationnement et, de l'autre, une commune et son sous-traitant¹.

Les faits

Le plaignant déclare avoir reçu une redevance de stationnement de la commune pour un stationnement en date du 20 mai 2020. Cette redevance de stationnement, adressée à son domicile, reprend ses nom et prénom(s), son adresse et la plaque d'immatriculation de son véhicule. Le plaignant s'est adressé au service des taxes de la commune pour obtenir la preuve de l'infraction au stationnement qui lui était imputée.

En réponse, le plaignant s'est vu adresser plusieurs photographies de son véhicule. Il a ensuite interrogé ledit service des taxes sur la manière dont les données à caractère personnel le concernant étaient traitées dans le cadre de l'établissement et la perception de la redevance qui lui était réclamée.

Informé en réponse que la commune recourait aux services d'une société d'ingénierie informatique, le plaignant a demandé à obtenir la convention conclue avec ce sous-traitant concernant le traitement des données. Il s'est, de l'aveu même de la commune, avéré que le contrat de sous-traitance qui devait la lier à cette société n'existait pas au moment des faits concernant le plaignant.

Par la suite, une « Convention de traitement des données à caractère personnel » (CTDCP) a été signée entre la commune et la société.

Le plaignant a introduit une plainte auprès de l'APD, qui a initié une enquête transmise au Service d'Inspection (SI).

La décision

L'article 28.1. du RGPD prévoit que, lorsqu'un traitement doit être effectué pour le compte d'un responsable du traitement, celui-ci fait uniquement appel à des sous-traitants qui présentent des garanties suffisantes quant à la mise en œuvre de mesures techniques et organisationnelles appropriées pour garantir que ledit traitement réponde aux exigences du RGPD et garantisse la protection des droits de la personne concernée.

En application de l'article 28.3. du RGPD, tel traitement doit être régi par un contrat qui lie le sous-traitant à l'égard du responsable du traitement, définit l'objet et la durée du traitement, sa nature et sa finalité, le type de données à caractère personnel et les catégories de personnes concernées, ainsi que les obligations et les droits du responsable du traitement.

En l'espèce, un tel contrat n'était pas en place au moment des faits.

L'APD décide que tant la commune, en sa qualité de responsable du traitement, que la société informatique, en sa qualité de sous-traitant, étaient tenues de conclure un contrat de sous-traitance ou de se lier par un acte juridiquement contraignant quant à l'exercice de la mission de sous-traitance qu'elles avaient mise en place entre elles et ce, en exécution de l'article 28.3. du RGPD. Cette obligation pèse tant sur le responsable de traitement que sur le sous-traitant et non sur le seul responsable de traitement.

La commune a fait valoir que le contrat, conclu postérieurement aux faits, contenait une clause de rétroactivité. L'APD rejette cet argument. Une telle clause n'est pas de nature à pallier l'absence de contrat au moment des faits. Si une telle rétroactivité devait être admise, elle permettrait *de facto* de contourner l'application dans le temps de l'obligation de l'article 28.3. du RGPD.

L'obligation de conclure un tel contrat est destinée à répartir clairement les responsabilités de chacune des défenderesses en leurs qualités respectives de responsable de traitement, d'une part, et de sous-traitant, d'autre part. Comme souligné au considérant 79 du RGPD, cette obligation poursuit également l'objectif de garantir la protection des droits et des libertés des personnes concernées, dont les données qui seront traitées dans le cadre de la relation que choisissent de créer entre eux le responsable de traitement (ici la commune) et le sous-traitant (ici la société informatique). Cette absence de protection – alors que celle-ci est requise par le RGPD – ne peut être couverte par une clause contractuelle de rétroactivité convenue par les seules défenderesses, au mépris des droits des personnes concernées – qui ne sont pas parties au contrat – consacrés par une norme, de rang européen de surcroît.

L'APD constate, par ailleurs, un manquement à l'article 14 du RGPD dans le chef de la commune, combiné à un manquement à l'article 12.1. du RGPD (obligation d'information à l'attention des personnes concernées).

Au terme de sa décision, l'APD décide d'adresser une réprimande tant à la commune qu'à la société informatique.

● **GUILLAUME RUE**
Avocat au barreau de Bruxelles

¹ Chambre contentieuse de l'Autorité belge de Protection des Données, Décision quant au fond n° 137/2023 du 29 septembre 2023, www.autoriteprotectiondonnees.be.

Bulletin

[de l'OECBB]

Comité de rédaction

Droit fiscal

BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal
bmarsiscal@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@defonso.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 : **CLÉMENCE PHILIPS**
Droit administratif : **BERNARD GARCEZ**
Impôts indirects : **François COUTUREAU**
Droit comptable : **JEAN PIERRE VINCKE**
Droit de l'enseignement : **BÉNÉDICTE BEAUDUIN**
Droit des ASBL : **MICHEL DAVAGLE**
Droit de l'environnement et de l'urbanisme : **BENOIT HAVET**

Coordination

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

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

Secrétariat de rédaction

ANTHEMIS
Place Albert I, 9 à 1300 Limal
patricia.keunings@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

