

SOMMAIRE

- p. 1/ Les amortissements dégressifs en quatre questions
- p. 5/ Mise à disposition gratuite d'une habitation dans le cadre d'une politique salariale réfléchie : frais déductibles à condition de pouvoir prouver que le travail presté mérite le salaire perçu

Les amortissements dégressifs en quatre questions

Les projets de réforme de l'impôt des sociétés - réforme qui s'est entre-temps enlisée - proposaient notamment de supprimer les amortissements dégressifs pour les investissements à partir de 2018¹. Suite à cette proposition, nous vous proposons de passer en revue les règles applicables en matière d'amortissements dégressifs - pendant qu'ils sont encore autorisés - au travers de quatre questions : quels sont les actifs susceptibles de faire l'objet d'amortissements dégressifs, comment les amortissements dégressifs doivent-ils être calculés, quelles sont les formalités à remplir, et quels avantages les amortissements dégressifs offrent-ils en réalité ?

Quels sont les actifs susceptibles de faire l'objet d'amortissements dégressifs ?

Principe : pratiquement toutes les immobilisations corporelles, plus les investissements dans des œuvres audiovisuelles

Toutes les immobilisations corporelles peuvent faire l'objet d'amortissements dégressifs, à trois exceptions près. Pour les immobilisations incorporelles, c'est exactement l'inverse. Les immobilisations incorporelles doivent en effet être amorties² par annuités fixes, à l'exception des investissements dans des œuvres audiovisuelles³. En cas d'amortissements dégressifs par contre,

les annuités ne sont pas fixes mais évoluent d'année en année. L'interdiction d'amortir de manière dégressive ne s'applique pas uniquement aux immobilisations incorporelles, telles que la clientèle ou le goodwill, mais également aux logiciels et aux frais de recherche et développement⁴.

Les actifs ne doivent pour le reste satisfaire à aucune exigence pour pouvoir faire l'objet d'amortissements dégressifs : tant les actifs neufs que les actifs d'occasion, qu'ils aient été acquis, apportés ou constitués peuvent faire l'objet d'amortissements dégressifs. Les amortissements dégressifs sont également autorisés pour les acomptes sur investissements amortissables, payés et comptabilisés comme tels⁵.

Immobilisations corporelles exclues

Le premier type d'immobilisations corporelles exclues sont les voitures, les voitures à usage mixte et les minibus, y compris les 'fausses' camionnettes^{6 7}. Cette exclusion ne concerne pas les véhicules qui sont exclusivement affectés à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui, sur cette base, sont exonérés de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles.

1 Voir K. JANSSENS, « Minister stelt ambitieuze hervorming vennootschap-sbelasting voor » in *TaxTODAY*, 14.09.2016, www.monkey.be.

2 Art. 63 CIR 1992.

3 Cette notion doit être interprétée dans son acception générale et désigne donc les 'œuvres audiovisuelles d'origine belge et étrangère, quelle que soit la durée de projection, y compris les actualités, les films publicitaires, les clips vidéo, les spots publicitaires, etc.' (Comm. IR 1992 n° 61/107).

4 Comm. IR 1992 n° 61/162.

5 Comm. IR 1992 n° 61/179.

6 Art. 43, 1° AR/CIR 1992.

7 Les 'fausses' camionnettes sont les véhicules visés à l'article 4 § 3 CTA. Les 'vraies' camionnettes (utilitaires légers, pick-up et autres) peuvent faire l'objet d'amortissements dégressifs.

Le deuxième type d'immobilisations corporelles exclues sont les immobilisations dont l'usage a été cédé à un tiers par le contribuable qui les amortit.⁸ Selon une jurisprudence récente, cette exclusion est toutefois contraire au principe constitutionnel d'égalité⁹.

Le troisième type d'immobilisations corporelles exclues sont les vélos acquis par un employeur ou une société qui sont utilisés pour des déplacements domicile-lieu de travail et dont les amortissements sont déductibles à 120%¹⁰. Ces vélos doivent être amortis par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à trois¹¹.

Frais accessoires

Les frais accessoires à un investissement peuvent être amortis à un autre rythme que l'investissement lui-même, sauf dans le chef des grandes sociétés¹². Il est par conséquent également possible d'amortir de manière dégressive les frais accessoires mais pas l'investissement proprement dit, et vice et versa, ou d'appliquer des pourcentages d'amortissement dégressif différents à l'investissement proprement dit et aux frais accessoires.

Comment les amortissements dégressifs doivent-ils être calculés ?

Principe : maximum 2x le pourcentage d'amortissement linéaire sur la valeur comptable

Pour calculer les amortissements dégressifs, il faut d'abord déterminer le pourcentage d'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation des actifs que l'on veut amortir de manière dégressive¹³. Le pourcentage d'amortissement dégressif est au maximum égal au double de ce pourcentage d'amortissement linéaire. Le cas échéant, il peut donc également être

moindre : le commentaire administratif dispose qu'une fois que la durée normale d'utilisation a été déterminée sous le contrôle de l'administration, le contribuable est libre de décider du pourcentage d'amortissement dégressif de la première période, pour autant qu'il ne dépasse pas le double du pourcentage d'amortissement linéaire¹⁴.

Dans la pratique, on utilise presque toujours le pourcentage d'amortissement dégressif maximum. C'est d'ailleurs recommandé. Le pourcentage d'amortissement dégressif ne peut en effet pas être augmenté ultérieurement, même si, au moment de son choix, le contribuable n'a pas fixé le pourcentage d'amortissement dégressif au maximum autorisé¹⁵.

Le pourcentage d'amortissement dégressif est fixé par groupe d'immobilisations de même nature. Il est appliqué chaque année à la valeur comptable des investissements, contrairement au pourcentage d'amortissement linéaire qui est appliqué à la valeur d'acquisition. Les amortissements sont de ce fait les plus élevés au début de la période d'amortissement.

Amortissements linéaires à partir d'un certain moment

Dès que l'annuité d'amortissement dégressif devient inférieure à l'annuité d'amortissement linéaire, l'actif peut être amorti de manière linéaire¹⁶. Cela permet d'éviter que, la dernière année de la durée normale d'utilisation, il ne reste une importante valeur comptable, qui devrait alors être prise en charge en une fois, ou amortie de manière dégressive pendant une éternité.

Exemple. Le pourcentage d'amortissement linéaire d'un investissement de € 10.000 est de 20%. L'évolution des amortissements linéaires et dégressifs avec et sans passage aux amortissements linéaires est la suivante :

	linéaire		d'abord dégressif, puis linéaire		dégressif jusqu'à la fin	
	amortissement	valeur comptable	amortissement	valeur comptable	amortissement	valeur comptable
2016	2.000	8.000	4.000	6.000	4.000	6.000
2017	2.000	6.000	2.400	3.600	2.400	3.600
2018	2.000	4.000	2.000	1.600	1.440	2.160
2019	2.000	2.000	1.600	0	864	1.296
2020	2.000	0	0	0	1.296	0

8 Art. 43, 2° AR/CIR 1992.

9 Voir F. VANDEN HEEDÉ, 'Déduction pour investissement ou amortissement dégressif pour un investissement donné en location?' in *Pacioli*, 2016, n° 424, p. 4-6.

10 Art. 64ter, alinéa 1^{er}, 3° CIR 1992.

11 Art. 64ter alinéa 3 CIR 1992.

12 Art. 62 CIR 1992.

13 Art. 36-37 AR/CIR 1992.

14 Comm. IR 1992 n° 61/172.

15 Comm. IR 1992 n° 61/177.

16 Art. 38 AR/CIR 1992.

Adaptation à la durée de l'exercice

Comme pour les amortissements linéaires¹⁷, le montant de l'annuité d'amortissement dégressif doit être réduit ou augmenté proportionnellement à la durée de l'exercice lorsque l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois¹⁸. Cela vaut également lorsque les contribuables qui ne tiennent pas une comptabilité régulière démarrent leur activité professionnelle en cours d'année. L'amortissement inférieur ou supérieur acté au cours de cet exercice plus court ou plus long a également un impact sur les amortissements des exercices suivants, étant donné que la valeur comptable sur laquelle ces amortissements sont calculés, sera, selon le cas, supérieure ou inférieure à ce qu'elle aurait été s'il n'y avait pas eu d'exercice plus court ou plus long.

Durant l'année de l'investissement, les entreprises unipersonnelles et les petites sociétés peuvent¹⁹ prendre en charge une annuité d'amortissement complète, indépendamment du moment de l'investissement²⁰. L'investissement qui peut être acté pour un investissement au 31 décembre 2016 est aussi élevé que pour un investissement au 1^{er} janvier 2016. Ce principe s'applique tant pour les amortissements dégressifs que pour les amortissements linéaires.

Annuité jamais supérieure à 40 % de la valeur d'acquisition

Une annuité d'amortissement dégressif ne peut jamais dépasser 40 % de la valeur d'acquisition²¹. Cela ne signifie pas pour autant que le pourcentage d'amortissement dégressif ne peut pas être supérieur à 40 %²². La limitation ne s'applique de facto qu'au cours de la première année, car, à partir de la deuxième année, même les amortissements dégressifs à 50 % sont inférieurs à 40 % de la valeur d'acquisition de l'investissement.

La partie de l'amortissement acté qui dépasse 40 % de la valeur d'acquisition est un excédent d'amortissement.

Exemple. Une société réalise, au cours de l'exercice 2016, un investissement d'une valeur d'acquisition de € 4.000, qu'elle envisage d'amortir de manière linéaire sur quatre ans, autrement dit à un pourcentage d'amortissement linéaire de 25 %. Le pourcentage d'amortissement dégressif est donc de 50 %. L'évolution des amortissements dégressifs actés et admis fiscalement est la suivante :

17 Comm. IR 1992, n° 61/87-88.

18 Comm. IR 1992 n° 61/182.

19 Suivant les critères de l'article 15 C. Soc.

20 Les projets de réforme de l'impôt des sociétés prévoyaient que ce principe soit également supprimé, au même titre que la possibilité d'amortir de manière dégressive. Les petites sociétés ne seraient alors plus autorisées, comme c'est déjà le cas des grandes sociétés (art. 196 § 2 CIR 1992), à prendre en charge qu'un amortissement au prorata durant l'année de l'investissement.

21 Art. 64, alinéa 3 CIR 1992.

22 Comm. IR 1992 n° 61/186.

Amortissements actés			
	base d'amortissement	amortissement acté	valeur comptable
2016	4.000	2.000	2.000
2017	2.000	1.000	1.000
2018	1.000	1.000	0
2019	0	0	
Amortissements admis fiscalement			
	base d'amortissement	amortissement admis	valeur fiscale nette
2016	4.000	1.600	2.400
2017	2.400	1.200	1.200
2018	1.200	1.000	200
2019	200	200	0

Lorsque l'exercice au cours duquel l'actif est acquis ou constitué compte moins ou plus de 12 mois, ou durant la première année d'une entreprise unipersonnelle qui ne tient pas de comptabilité, l'amortissement, mais aussi la limite de 40 % doivent être proratisés. Imaginons que, dans notre exemple, l'exercice 2016 ne compte que 6 mois, l'amortissement dégressif maximal ne sera que de 20 % de la valeur d'acquisition de l'investissement, soit € 800²³.

Compenser les déficits d'amortissement par des excédents d'amortissement

Si, au cours d'un exercice déterminé, le montant des amortissements actés sur un groupe d'actifs devant faire l'objet d'amortissements dégressifs est insuffisant, ce déficit d'amortissement peut être compensé par des excédents d'amortissement imposés antérieurement sur ce même groupe d'actifs. S'il n'y a pas d'excédents d'amortissement pour compenser les déficits d'amortissement pendant la durée normale d'utilisation, les déficits ne peuvent être compensés qu'après écoulement de cette durée, par un ou plusieurs amortissements annuels qui ne peuvent dépasser l'amortissement linéaire²⁴.

Dans l'exemple ci-dessus, où un amortissement de plus de 40 % de la valeur d'acquisition de l'investissement a été acté au cours de la première année, l'excédent d'amortissement de 2016 sera utilisé pour compenser les déficits d'amortissement de 2017 et 2019.

	Amortissement acté	Amortissement fiscal	Valeur comptable	Valeur fiscale	Excédent d'amortissement
2016	2.000	1.600	2.000	2.400	400
2017	1.000	1.200	1.000	1.200	- 200
2018	1.000	1.000	0	200	0
2019	0	200	0	0	- 200

23 Comm. IR 1992 n° 61/189.

24 Art. 39-40 AR/CIR 1992.

Quelles formalités ?

Relevés 328 K et 328 L

Des actifs ne peuvent faire l'objet d'amortissements dégressifs que si le fisc est informé du choix du contribuable en faveur des amortissements dégressifs²⁵. Un formulaire standard, le relevé 328 K, doit être utilisé à cet effet, sur lequel il convient de mentionner la nature des différents groupes d'immobilisations à amortir de manière dégressive, leur valeur d'acquisition ou d'investissement, leur durée normale d'utilisation probable et le pourcentage d'amortissement dégressif.

Le formulaire doit être joint à la déclaration relative à l'exercice au cours duquel les actifs à amortir de manière dégressive ont été acquis ou constitués. Il n'est donc pas possible de passer, au cours de la période d'amortissement, à des amortissements dégressifs pour des actifs qui font déjà l'objet d'amortissements linéaires. En revanche, une fois qu'un relevé 328 K a été introduit pour un groupe déterminé d'actifs, il n'est plus nécessaire d'introduire un nouveau relevé 328 K à chaque fois qu'un actif de ce groupe est acquis. Le choix en faveur des amortissements dégressifs vaut pour tous les investissements de même nature soumis au même pourcentage d'amortissement dégressif, réalisés tant au cours de l'exercice pour lequel le relevé 328K est introduit qu'au cours des exercices suivants, et ce jusqu'à une éventuelle révocation^{26 27}.

En vue de la révocation d'amortissements dégressifs, il convient également de transmettre un formulaire à l'administration, à savoir le relevé 328 L. Attention : cette révocation ou renonciation doit avoir lieu avant la fin de l'exercice au cours duquel ces investissements ont été réalisés. Un relevé 328 L qui serait joint à la déclaration en vue de renoncer à l'amortissement dégressif d'investissements réalisés au cours de l'exercice - par définition clôturé - sur lequel porte la déclaration, serait tardif, du moins selon la lettre de la loi.

Il est possible de limiter la renonciation à une partie du groupe d'actifs amortis de manière dégressive.

Quelles sont les conséquences de l'introduction tardive du relevé 328 K ?

La jurisprudence est partagée sur cette question. Certains juges ont estimé que les amortissements dégressifs peuvent être refusés si le relevé 328 K est envoyé après

l'introduction de la déclaration²⁸, d'autres, à l'inverse, sont d'avis qu'une introduction du relevé au stade de la réclamation voire au stade de l'action en justice, ne pose aucun problème en vue de l'application d'amortissements dégressifs²⁹. Par sécurité, mieux vaut évidemment partir du principe que cette condition formelle doit faire l'objet d'une interprétation stricte.

Le fisc peut-il refuser des amortissements dégressifs ?

Non, à moins qu'un actif ne soit légalement exclu du régime d'amortissements dégressifs ou qu'aucun relevé 328 K n'ait été transmis au fisc, un contrôleur ne peut pas priver un contribuable du droit d'amortir de manière dégressive. Une fois que les conditions légales sont remplies, un contrôleur ne peut donc pas juger de l'opportunité d'amortissements dégressifs. S'il estime qu'un investissement est amorti trop rapidement, il doit remettre en question l'estimation de la durée de vie sur laquelle est basé le pourcentage d'amortissement linéaire.

Quels avantages les amortissements dégressifs offrent-ils en réalité ?

Anticiper l'économie d'impôt

Grâce aux amortissements dégressifs, les investissements sont plus rapidement déduits fiscalement, et l'économie d'impôt qui résulte de cette déduction est donc anticipée. Autrement dit, l'économie d'impôt actualisée réalisée grâce aux amortissements dégressifs est plus importante que celle réalisée grâce aux amortissements linéaires.

Éviter l'exclusion du taux réduit

Les sociétés sont exclues du taux réduit de l'impôt des sociétés si elles n'accordent pas à au moins un dirigeant d'entreprise une rémunération de € 36.000, ou une rémunération égale au bénéfice imposable de la société si ce bénéfice est inférieur à € 36.000³⁰. Si, à la fin d'un exercice, il apparaît qu'une société sera exclue du taux réduit parce que son bénéfice imposable est supérieur à la rémunération d'au moins un dirigeant, l'exclusion peut être évitée, le cas échéant, en réalisant encore à ce moment-là un investissement qui sera amorti de manière dégressive. Étant donné qu'il est alors encore permis d'amortir une année complète, il est parfois encore possible de comptabiliser une charge considérable qui permet de ramener le résultat imposable de la société à un montant inférieur au montant de la rémunération.

²⁵ Art. 41 AR/CIR 1992.

²⁶ Art. 42 AR/CIR 1992.

²⁷ Tous les actifs amortis au même pourcentage d'amortissement dégressif, seront de préférence comptabilisés sur le même sous-compte. La Commission des normes comptables recommande de préciser, pour chaque catégorie d'actifs, la méthode d'amortissement utilisée (linéaire ou dégressive) ainsi que les pourcentages d'amortissement, dans l'annexe aux comptes annuels (avis CNC n° 112/8).

²⁸ Anvers, 19.01.1999; Bruxelles, 05.01.2005; Bruxelles 19.05.2016.

²⁹ Anvers, 13.01.2009.

³⁰ Art. 215, alinéa 3, 4° CIR 1992.

Reporter le bénéfice sur des exercices où il sera imposé à des taux plus faibles

La réforme de l'impôt des sociétés est actuellement dans une impasse politique, mais eu égard à l'évolution chez nos voisins, il est fort probable que les taux de l'impôt des sociétés seront prochainement réduits. Il est dès lors plus que jamais fiscalement intéressant d'opter pour des amortissements dégressifs. En amortissant les investissements de manière dégressive pour l'exercice 2016, une plus grande partie des amortissements sera déductible

aux taux d'imposition actuels et une plus petite partie aux taux d'imposition futurs plus faibles. Grâce aux amortissements dégressifs, une plus grande partie du bénéfice imposable sera donc reportée sur des exercices au cours desquels il sera imposé à des taux plus faibles qu'en cas de choix en faveur des amortissements linéaires.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste spécialisé en droit fiscal

Mise à disposition gratuite d'une habitation dans le cadre d'une politique salariale réfléchie: frais déductibles à condition de pouvoir prouver que le travail presté mérite le salaire perçu

Une rémunération est attribuée en fonction du travail fourni. Mais la rémunération est-elle toujours déductible comme frais professionnels?

Les frais de personnel constituent sans aucun doute des frais professionnels fiscalement déductibles, ce qui, par extension, vaut aussi pour les rémunérations des dirigeants d'entreprises¹. Personne n'a le moindre doute sur la question, pas même le fisc.

Le fait que des rémunérations peuvent également consister en «revenus obtenus autrement qu'en espèces»², en avantages de toute nature donc, n'a pas échappé au législateur fiscal. Ces avantages sont alors comptés à leur valeur réelle pour l'établissement de la base imposable, à moins que le Roi (ou la loi) n'ait fixé des règles d'évaluation forfaitaire. C'est le cas, par exemple, pour la mise à disposition gratuite d'une voiture de société ou d'une habitation³.

Sauf limitations légales spécifiques imposées à la déduction (dans le cas des frais de voiture, p.ex.), tous les frais qui sont faits pour fournir un avantage au travailleur/dirigeant d'entreprise, sont généralement déductibles, du moins si les frais sont faits pour rétribuer des prestations réelles (ce que nous lisons dans une récente jurisprudence de *cassation* de 2016 – infra).

La lecture d'une récente jurisprudence des juridictions *inférieures* nous apprend toutefois que le fisc ose encore procéder au rejet (intégral) des frais liés à une habitation gratuite. Initialement, ce rejet des frais concernait essentiellement les deuxièmes résidences à la côte, mais par la suite, il a également visé des villas-bureaux mixtes, peu importe que l'immeuble concerné ait été acquis en pleine propriété (comme une sorte d'investissement) ou sur la base d'un droit temporaire, de type usufruit ou droit de superficie. Les tribunaux approuvent régulièrement ce rejet systématique – à la grande frayeur de quantité de contribuables – lorsque le contribuable ne peut pas prouver que l'avantage fourni constitue une rémunération pour des prestations de travail réelles ... Mais comment est-il possible d'en établir la preuve «au cas par cas»?

Nous tracerons ci-après le cadre établi de cette problématique de la déduction, par le biais d'une brève analyse des arrêts (de cassation) les plus pertinents. Vous saurez ainsi comment vous y prendre pour vos clients.

Soulignons toutefois au préalable que la Cour de Cassation ne peut se prononcer qu'au sujet de l'application d'une loi, et non plus au sujet des faits sur lesquels le juge du fond s'est prononcé dans un cas concret. Cela donne souvent lieu à des arrêts de cassation assez obscurs qui peuvent se lire de différentes manières⁴, chacun y trouvant parfois son compte.

1 Art. 52, 3° CIR 1992 et art. 195 CIR 1992.

2 Art. 36 CIR 1992.

3 Selon la Cour d'Appel de Gand, l'évaluation forfaitaire d'une habitation gratuite, régie par l'art. 18 AR CIR 1992 et quasiment doublée depuis 2012, est discriminatoire (24 mars 2016). Apparemment, le fisc ne se rallie pas à ce point de vue.

4 Voir pour un autre commentaire: R. MESSIAEN et K. SCHAUT, *Act. compt.* 2015/15.

Théorie de la rémunération reconfirmée (2014)

Dans un arrêt du 13 novembre 2014⁵, la Cour de Cassation confirme de manière formelle qu'il découle de la lecture d'un certain nombre d'articles⁶ du CIR 1992 que les frais engagés par une société en vue d'attribuer un avantage de toute nature à son dirigeant d'entreprise en rémunération de l'exercice de ses activités d'administration, constituent en général des frais professionnels déductibles au sens de l'article 49 CIR 1992. En réalité, la plus haute cour de notre pays répète par là ce qu'elle avait déjà déclaré il y a plus de trente ans⁷. Un double arrêt du 14 octobre 2016⁸, énonçant simplement que « *les frais qu'une société engage pour allouer ou attribuer un avantage de toute nature à ses dirigeants en rémunération de l'exercice de leur activité professionnelle au sein de la société, sont des frais professionnels déductibles en vertu de l'article 49 CIR* », montre bien qu'il s'agit entre-temps d'une jurisprudence établie de la Cour de Cassation.

C'est une bonne nouvelle, même si on ne peut en déduire que de tels frais sont déductibles (à 100%) avec certitude. Ou pour être plus précis, ce n'est pas parce que le dirigeant d'entreprise est (lourdement) imposé sur les avantages de toute nature à l'impôt des personnes physiques que les frais y afférents sont *automatiquement* déductibles dans le chef de la société. La Cour de Cassation poursuit dans les arrêts précités du 14 octobre 2016 en déclarant que : « *Le moyen qui en cette branche fait valoir que les frais qu'une société engage pour attribuer un avantage de toute nature à son gérant sont toujours déductibles, sans que l'administration fiscale ou le juge ne puisse vérifier si ces frais correspondent à des prestations réelles, manque en droit* ». Il est difficile dans la pratique de démontrer qu'une rémunération déterminée (de dirigeants d'entreprises) correspond à des prestations réelles. Cette méfiance du fisc ne se manifeste pas, ou dans une bien moindre mesure, au niveau de la déductibilité des frais de personnel des travailleurs. Et on peut même se demander s'il n'y a pas une discrimination illicite dans cet alourdissement de la charge de la preuve à l'égard des dirigeants d'entreprises.

Suppression de la condition de causalité (2015)

Juste avant les vacances parlementaires de 2015, la Cour de Cassation a rendu un certain nombre d'arrêts retentissants⁹ concernant ce que l'on appelle la condition de causalité. Cette condition a été pendant des décennies l'une

des conditions de déductibilité de l'article 49 CIR 1992. Pour la première fois de son existence, notre plus haute cour revenait explicitement en 2015 sur sa précédente jurisprudence.

Avant 2015, il était généralement accepté en vertu de la condition de causalité précitée que des frais ne soient déductibles pour une société que s'ils étaient liés à l'activité sociale telle que décrite dans les statuts et/ou à l'activité (principale) réelle. La jurisprudence établie de la Cour de Cassation allait dans ce sens¹⁰. La Cour constitutionnelle n'y voyait pas d'inconvénients et estimait que le fisc pouvait effectivement exiger que les frais déductibles soient *inhérents*¹¹ à l'exercice de l'activité sociale de la société.

Pour une filiale qui n'était pas formellement active dans l'immobilier, il était difficile, par exemple, de déduire sur cette base les frais d'un appartement à la côte. Et il devenait très difficile de déduire les frais liés à des montages qui visaient surtout une économie d'impôts et non pas un bénéfice financier réel, comme dans les tristement célèbres montages QFIE¹² italiens, dans lesquels des obligations avaient principalement été achetées en vue de l'imputation d'une QFIE.

Mais les arrêts de juin 2015 sapent brutalement cette forte conviction. Dans une série d'arrêts relatifs aux principes de base de la déduction fiscale des frais (*cf.* article 49 CIR 1992), la Cour de Cassation déclare explicitement que la déduction des frais professionnels ne peut être soumise à la condition « *qu'ils soient inhérents à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle ressort de son objet social* ».

Même le fait que les frais soient exclusivement engagés pour obtenir un avantage fiscal, ne semble plus justifier le refus de la déduction : « *Le fait qu'il n'existe pas de lien entre une opération d'une société et son activité sociale ou son objet statutaire et le fait qu'une opération ait été exclusivement menée en vue de l'obtention d'un avantage fiscal, n'excluent pas en tant que tels que les frais liés à de telles opérations puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles* ».

Si la Cour ne commente pas explicitement son surprenant changement de cap, elle rappelle toutefois la règle selon laquelle tous les revenus d'une société sont en principe des revenus professionnels imposables. La Cour veut peut-être suggérer par là qu'il est donc logique que tous les frais soient en principe considérés aussi comme des frais professionnels déductibles. Et d'ajouter qu'« *il est dans la nature même d'une société commerciale que tous ses actifs nécessaires à l'exercice de son activité soient*

5 Cass. 13 novembre 2014, *Le Courrier fiscal* 2015/12, p. 709 et s.

6 Art. 31, alinéa 2, 2; art. 33, alinéa premier; art. 49, alinéa premier; art. 52, 3°; art. 195, § 1; art. 183 CIR 1992.

7 Cass. 3 juin 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, 1230.

8 Cass. 14 octobre 2016, *Fisc.* 1496, p. 1 et s.

9 Arrêts des 4, 12 et 19 juin 2015 (notamment commentés en détail par S. GNEDASJ dans *AFT* 2016, p. 5-119).

10 Voir notamment Cass. 18 janvier 2001; Cass. 19 juin 2003; Cass. 12 juin 2009; Cass. 10 décembre 2010 – www.cass.be.

11 *Cour constitutionnelle* 26 novembre 2009, n° 191/2009.

12 Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger.

utilisés». La Cour semble vouloir dire que tous les frais qu'une société engage, peuvent en principe être considérés comme des frais professionnels. Sans que cela ne puisse nous rendre trop euphoriques sur le plan fiscal et sans que «les pierres précieuses du dirigeant d'entreprise» ne deviennent automatiquement des frais professionnels déductibles, comme il en est rêvé dans la presse¹³.

Notre plus haute cour s'est certainement penchée sur l'énoncé de l'article 49 CIR 1992. Et en effet, l'article ne fait pas état d'un lien entre les frais et l'activité sociale ou l'objet statutaire. La Cour rappelle que cet article de loi stipule uniquement que sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, ce que l'on appelle aussi dans le jargon la condition d'intentionnalité ou de finalité.

Il suffit donc pour la déduction fiscale qu'il y ait un lien entre les frais et un revenu (*cf.* frais «*faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables*»). Ce peut être le revenu locatif d'un appartement ou les intérêts d'obligations italiennes. Et naturellement, la rémunération (également sous la forme d'un avantage de toute nature) payée à un travailleur ou à un dirigeant d'entreprise qui, par ses prestations, fait en sorte que la société acquière des revenus imposables, est également déductible.

Frais de personnel uniquement déductibles en cas de rétribution de prestations réelles (2015-2016, mais aussi dès 1964)

Bien que ce point ait déjà été clairement exprimé dans un arrêt de cassation du 6 octobre 1964¹⁴, la Cour a dû insister à nouveau dans un arrêt du 15 octobre 2015¹⁵ sur le fait qu'il ne suffisait pas de produire une convention de management, des factures et des preuves de paiement pour pouvoir déduire ces frais fiscalement. C'est ce qu'a appris à ses dépens un boulanger qui avait une propre société de management, laquelle prestait des services à son autre société de boulangerie. Se donner des conseils à soi-même, dans un contexte quasiment «unipersonnel», ... cela ne renvoie-t-il pas quelque peu à une personnalité fiscale scindée? Et automatiquement à une jurisprudence défavorable au contribuable s'énonçant comme suit: «*Dans la mesure où il procède de l'idée qu'il suffit pour prouver le caractère déductible de frais qu'une convention soit formellement conclue entre deux sociétés et que l'exécution de cette convention donne lieu à l'émission de factures qui sont liquidées, le moyen manque en droit*». Et plus loin: «*L'article 49 CIR ne permet en principe pas de déduire des frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles*». Un document ne suffit donc pas, peut-être parce qu'il est trop maniable.

Le contribuable doit pouvoir démontrer aussi qu'il y a eu des prestations réelles, lesquelles sont rémunérées. Mais une fois encore, comment le prouver? En conseillant à l'avenir aux managers/dirigeants d'entreprises d'avoir en permanence une GoPro sur la tête ou de faire une multitude de selfies fiscaux, plusieurs par jour? Ce serait sans doute une mesure trop drastique. Mais une pluralité de papiers/de traces numériques (*in tempore non suspecto*) semble être un minimum absolu, avec dans chaque facture un détail de prestations spécifiques qui ont été exécutées au cours du mois concerné. Il est clair qu'une convention et douze factures payées chaque année ne suffisent plus pour établir une preuve. L'assemblée annuelle (ou le procès-verbal de l'assemblée annuelle) devra porter un point supplémentaire à l'ordre du jour, à savoir le débat sur le montant des rémunérations d'administration compte tenu des prestations/résultats à fournir réellement.

Dans les arrêts de cassation précités du 14 octobre 2016, la Cour de Cassation répète en effet que «*les avantages attribués [doivent] correspondre à des prestations réelles exécutées pour les besoins de la société*».

Prouver des prestations réelles dans la pratique

Depuis les arrêts de cassation de juin 2015 et la disparition de la condition de causalité, la discussion concernant les opérations prétendument démesurées par rapport à l'objectif à atteindre est complètement dépassée. Mais en toute logique, la condition d'intentionnalité subsiste. Il s'agira donc de convaincre le fisc/le juge que l'avantage d'un logement gratuit a été fourni pour rémunérer des prestations réelles. Et là, on se rapproche dangereusement du jugement d'opportunité qui est interdit, à savoir que le fisc ne peut émettre de jugement concernant la stratégie d'entreprise d'un contribuable, à moins d'être en mesure de prouver qu'il s'agit réellement de frais déraisonnables (art. 53, 10° CIR). Au regard de la jurisprudence disponible en la matière, cette preuve est tout de même très difficile à apporter pour le fisc.

Un jeune notaire (Depuydt) a connu des problèmes de preuve au milieu des années 50 (siècle dernier): il accordait à son père une rémunération considérable pour le travail que celui-ci effectuait en tant que notaire honoraire. La Cour de Cassation a estimé que le fisc avait rejeté à juste titre une partie des frais correspondant à des rémunérations payées au notaire honoraire, parce que la preuve de la rétribution de prestations réelles faisait partiellement défaut: «*Nonobstant le fait que l'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité ou l'utilité des frais professionnels, en particulier en ce qui concerne les traitements et rémunérations du personnel de l'entreprise, le nombre, les mérites et la capacité de ce personnel, et la répercussion de ces éléments sur ces rémunérations, elle a néanmoins le pouvoir de prouver ou d'établir que des frais*

¹³ De Morgen 23 juillet 2015.

¹⁴ *Pas.*, 1964, 122 et s.

¹⁵ F.14.0161.N, www.cass.be.

déterminés faits au profit du personnel n'ont pas le caractère de frais professionnels parce qu'il n'est pas établi que ces frais rémunèrent des prestations effectives».

Cette ancienne jurisprudence de cassation a manifestement inspiré le juge louvaniste dans un jugement du 12 juin 2015¹⁶. Ce dernier a estimé que les frais de rémunération du gérant d'une librairie (qui pouvait habiter gratuitement à titre privé juste à côté du magasin) n'étaient pas intégralement déductibles parce que la proportionnalité de ces frais au regard des prestations réellement fournies n'était pas prouvée. Le juge a réduit la déduction à 65% des frais de l'habitation, estimant ce pourcentage raisonnable. Car le juge n'a pas cru que le gérant (qui avait également un autre job en journée) prestait 40 heures par semaine et a estimé que 26 heures par semaine seulement (ou 65%) étaient acceptables. Une telle jurisprudence n'est pas pertinente car qui détermine combien un gérant peut gagner par heure? Imaginons que les frais de cette habitation s'élèvent à 10.000 EUR sur une base annuelle et que le gérant maintienne pres-ter dans ce cadre 40h. par semaine: le tribunal soup-çonne que les prestations réelles ne s'élèvent qu'à 26h. par semaine et en conclut que 65% seulement des frais de l'habitation peuvent être déduits. C'est inacceptable. En réalité, pour se donner raison, le tribunal fixe également de manière indirecte la rémunération horaire du gérant, in casu 10.000/52 semaines/40 heures = 4,80 EUR/h. Le tribunal n'estime les prestations prouvées qu'à concurrence de 26h./semaine, soit 4,80 x 26 x 52 = 6.500 EUR (montant arrondi). Même si le gérant pouvait se rallier à l'affirmation selon laquelle il ne travaille que 26h./semaine, ni le fisc ni le tribunal ne sont compétents pour fixer le montant de la rémunération horaire. Si le gérant s'accordait un salaire horaire plus élevé, le juge aurait-il pris une autre décision? Et indépendamment de cela, le critère du nombre d'heures prestées est-il réellement la panacée pour fixer le montant d'une rémunération?

Une autre jurisprudence récente va dans la même direc-tion¹⁷, parfois même encore plus sévèrement avec un rejet total des frais. Ainsi, la Cour d'Appel de Gand a décidé dans un arrêt du 6 septembre 2016¹⁸ de rejeter intégra-

lement les frais, au motif que la rémunération d'un des gérants (mariés) était supérieure au chiffre d'affaires ré-alisé par ce gérant pour le compte de la société. La Cour semble ne pas vouloir prendre en considération les nom-breuses autres activités non facturables (stratégie de la société, formation de collègues, comptabilité et adminis-tration, ...) qui jouent certainement un rôle aussi impor-tant dans le succès d'une société.

Conclusion

Le fisc ne peut plus rejeter les frais liés à la mise à dis-position gratuite d'une habitation sur la base du carac-tère démesuré par rapport à l'objectif à atteindre. Mais le contribuable doit toujours garder à l'esprit la condition d'intentionnalité, à savoir que les frais sont faits pour acquérir ou conserver les revenus professionnels (dans le chef de la société) et que les frais de personnel sont faits pour rémunérer des prestations réelles. Sur ce dernier point, le fisc se rapproche dangereusement, comme déjà évoqué, du jugement d'opportunité qui est interdit. Les pe-tites sociétés (unipersonnelles) n'établissant pas de lignes de conduite strictes en matière de RH, les dirigeants d'en-treprises devront pouvoir démontrer autrement que leur rémunération – qu'elle consiste partiellement ou non en la mise à disposition gratuite d'une habitation – est bien étayée et vise à rétribuer des prestations réelles. Le fait qu'une société unipersonnelle fasse transiter chaque an-née quelques centaines de milliers d'euros sur un compte 7 ne permet manifestement pas de convaincre certains juges qu'un travail y a été durement presté ...Beaucoup reste donc à faire (en matière de preuve)¹⁹.

Leo DE BROECK

Avocat De Broeck Van Laere & Partners
Prof. Fiscale Hogeschool – Chargé de cours KULeuven

Didier VAN LAERE

Avocat-associé De Broeck Van Laere & Partners
Professeur invité FHS-Odisee (Bruxelles)

16 *Le Courrier fiscal* 2015, 753.

17 Trib. Bruges 6 juin 2016, *Le Courrier fiscal* 2016, 789.

18 *Le Courrier fiscal* 2016, 846.

19 Au cours du deuxième semestre de 2016, le ministre des Finances a annoncé une réforme radicale de l'impôt des sociétés (avec notamment une réduction tarifaire à 20%). Les frais d'une habitation mise à la disposition du dirigeant d'entreprise ne seraient plus déductibles qu'à concurrence du montant des avantages de toute nature.