

SOMMAIRE

- p. 1/ Impacts au regard de la TVA en cas de résiliation anticipée d'un droit réel démembre
- P. 7/ La CNC publie un avis thématique sur les impôts
- P. 11/ Procédure pour l'enregistrement obligatoire des prestataires de services aux sociétés

Impacts au regard de la TVA en cas de résiliation anticipée d'un droit réel démembre

Entrons directement dans le vif du sujet en partant d'un exemple concret. La sprl LUNAMAR est une société agissant en tant que constructeur professionnel. Sa principale activité consiste en effet à ériger des immeubles neufs en vue de leur revente. À l'occasion d'un tout nouveau projet immobilier de « bureaux » en Région wallonne, la sprl LUNAMAR envisage non pas de céder les immeubles nouvellement construits aux sociétés intéressées mais de constituer au profit de celles-ci un droit réel démembre d'usufruit pour une durée de 20 ans sous régime TVA. Quels sont les raisonnements à appliquer en matière de TVA ?

A. Pour mémoire : au moment de la constitution du droit réel

A.1. Soumission de l'opération à la TVA

Pour rappel, le droit d'usufruit est un des droits réels visés par l'article 9, alinéa 2, 2° du Code TVA. Conformément à l'article 44, § 3, 1°, b), alinéa 1^{er} du Code TVA, les constitutions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, portant sur des immeubles par nature sont en principe exemptés de la taxe. Toutefois, l'alinéa 2 de cette même disposition prévoit une exception pour les constitutions de droits réels portant sur des bâtiments et le sol y attenants, visés à l'article 1 § 9, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au

cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation des biens visés à l'article 1 § 9, par un assujetti visé à l'article 12 § 2, qui a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe lesdits biens visés à l'article 1^{er}, § 9, 1° du Code TVA.

Autrement dit, dans la mesure où la sprl LUNAMAR, agissant en tant que constructeur professionnel (elle comptabilise la valeur des immeubles en tant que stock), décide de constituer des droits réels d'usufruit sur des immeubles considérés comme neufs au regard de la TVA, elle a l'obligation de soumettre ces opérations de constitution à la taxe sur la valeur ajoutée.

A.2. Étendue du droit à déduction dans le chef du constructeur professionnel

En ce qui concerne l'étendue du droit à déduction de la taxe en amont, lors de la constitution d'un droit réel sur un bâtiment et le sol y attenants avec application de la TVA, la déduction ne peut être totale que lorsque le prix réclamé pour la constitution du droit réel avoisine le montant du coût de construction ou d'acquisition de ce bâtiment et du sol y attenants¹.

¹ Question de M.le représentant de Clippele n° 710 du 22 septembre 1993, *Bull. des Q. et R.*, Ch. Repr. 1994-1995, n° 129, pp.13467-13468.

Pratiquement, l'administration admet la déduction totale de la TVA grevant les frais de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment :

- (i) Si le prix réclamé pour la constitution du droit réel atteint au moins 95 % du prix de construction/ou du prix d'achat en pleine propriété, en ce compris le prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit est établi pour une durée inférieure à 10 ans ;
- (ii) Si le prix réclamé atteint au moins 97,5 % du prix de construction en pleine propriété (ou du prix d'achat), en ce compris le prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit est établi pour une période égale ou supérieure à 10 ans.

Lorsque le prix réclamé pour le droit réel n'atteint pas ces pourcentages, la déduction de la taxe en amont doit être fixée en fonction du rapport entre ce prix de vente et le prix de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment en pleine propriété, y compris le prix d'acquisition du terrain².

Ce qui précède a pour conséquence que si la somme des redevances périodiques réclamées par la sprl LUNAMAR à un futur détenteur d'un droit d'usufruit atteint au moins 97,5 % du prix de construction des bureaux en pleine propriété (en ce compris le prix d'acquisition du terrain), la sprl LUNAMAR bénéficiera d'un droit à déduction total.

B. Quid en cas de résiliation anticipée du droit réel démembré avant son terme ?

Revenons à notre casus de départ. Imaginons que la sprl LUNAMAR a constitué au profit de la sprl BESOS un droit réel d'usufruit sur un immeuble de bureaux pour une période de 20 ans moyennant le paiement de redevances annuelles. La sprl BESOS affecte l'immeuble à son activité professionnelle soumise à la TVA. Au bout de 4 ans, la convention est résiliée. Dans la convention conclue entre les parties, il avait été expressément stipulé qu'en cas de résiliation anticipée de la convention, aucune indemnité ne serait due par la sprl LUNAMAR (en sa qualité de tréfoncier) à la sprl BESOS.

² Toutefois, lorsque l'acquisition du terrain n'a pas été soumise à la TVA, l'administration admet qu'il ne doit pas être tenu compte de la valeur du terrain à la condition que pour la comparaison à opérer, une ventilation du prix demandé pour le droit réel soit opérée sous le contrôle de l'administration (partie relative au terrain/partie relative au bâtiment).

B.1. Conséquences TVA dans le chef du détenteur du droit réel

B.1.1. Quelques notions préalables

B.1.1.1. La constitution d'un droit réel est « une livraison de biens »

Pour mémoire, pour l'application de la TVA, les droits réels sont considérés comme des biens pour autant qu'ils procurent à leur titulaire un pouvoir d'utilisation économique des biens immeubles sur lesquels ils portent³.

Par ailleurs, la livraison de biens est définie par le Code TVA comme étant « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* »⁴. Cette définition signifie que la livraison de biens ne correspond pas tout à fait au transfert de propriété juridique, mais vise chaque opération de transfert d'un bien corporel par une partie, qui met l'autre partie en mesure de se comporter effectivement à l'égard de ce bien comme un propriétaire⁵.

Ainsi, la constitution, la cession ou la rétrocession de droits réels est considérée en matière de TVA comme une livraison de biens.

B.1.1.2. Comment est déterminée la base d'imposition ?

S'agissant d'une livraison de biens, il y a lieu de se référer à l'article 26 du Code TVA. Ainsi, selon cet article, la TVA due sur une livraison de biens est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien de la part de celui à qui le bien est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de l'opération.

La base imposable sur laquelle est calculée la TVA qui est due en raison de la constitution d'un droit réel équivaut donc en principe au prix augmenté des charges.

Si un prix est payé au comptant par le titulaire du droit réel au tréfoncier, la détermination de la base imposable ne pose aucune difficulté.

³ A l'exception des droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location-financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location-financement d'immeubles (leasing immobilier) traité comme une prestation de services au sens de l'article 44, § 3, 2° b, du Code TVA.

⁴ Article 10, § 1 du Code TVA.

⁵ J. Thilmany, Répertoire Notarial, Tome II – Les Biens, Livre VI, Emphytéose et Superficie, Titre III, La taxe sur la valeur ajoutée, n° 256.

Par contre, si des redevances périodiques sont prévues par les parties, il y a lieu d'attirer l'attention sur le fait qu'indépendamment de ces modalités de paiement, la TVA sera immédiatement exigible sur le montant total des redevances périodiques. Pourquoi? Parce que, comme explicité *infra*, la constitution d'un droit réel est considérée en matière de TVA comme une livraison de bien. Ce qui précède signifie que même si l'acte de constitution prévoit le paiement de redevances périodiques, la TVA sera due en une seule fois, au moment de la livraison du bien et une facture devra être établie à ce moment pour la totalité de la base de perception⁶.

Application à notre cas d'espèce

Dans notre casus, dans la mesure où des redevances périodiques ont été fixées par les parties, la sprl BESOS, au moment de la constitution du droit réel d'usufruit, a payé une TVA, laquelle a été calculée sur la base du montant total des redevances périodiques à payer pendant une période de 20 ans.

Etant entendu que, dans le chef de la sprl BESOS, en réalité, ce coût TVA est neutre, dès lors où cette société affecte le bien à son activité professionnelle soumise à la TVA. S'agissant en effet d'un bien affecté dans son intégralité par la sprl BESOS à une activité taxée, cette dernière est en droit de déduire, conformément à l'article 45 du Code TVA, dans son entièreté la TVA déduite à l'occasion de la constitution du droit réel d'usufruit.

B.1.2. Révision de TVA pour le détenteur du droit réel

B.1.2.1. Principe de la révision

La déduction de la TVA opérée par un assujetti n'est pas toujours définitive. Il se peut en effet que la déduction n'ait pas été correctement effectuée ou que l'affectation donnée aux biens et aux services au moment de la déduction soit modifiée par la suite.

⁶ Selon l'administration fiscale (voyez Manuel TVA, SPF Finances, 2015, n° 178/4), lorsque des redevances périodiques sont prévues au contrat, la base imposable est déterminée selon les principes suivants:

(i) Le droit réel est constitué, cédé ou rétrocédé pour une période déterminée.

Dans ce cas, une valeur au comptant doit être fixée: cette valeur est égale au montant de la redevance périodique multipliée par la durée du droit réel, le cas échéant diminuée de la rente de capitalisation.

(ii) Le droit réel est constitué, cédé ou rétrocédé pour une durée indéterminée.

La détermination de la base imposable consiste en la fixation d'une valeur pro fisco, laquelle tient compte de la nature, l'étendue et l'utilité économique du bâtiment.

Pour cette raison, le législateur TVA a prévu un mécanisme de correction de la déduction, appelé révision, qui doit être effectué en défaveur de l'assujetti. En d'autres mots, ce qui précède signifie que l'assujetti doit reverser au Trésor la totalité ou une partie de la TVA qu'il a initialement déduite.

S'agissant des biens d'investissements⁷, la déduction de la TVA qui les a grevés est sujette à une période de révision de 5 ans. Toutefois, pour les taxes qui ont grevé les opérations qui tendent ou concourent à l'érection ou à l'acquisition d'un bâtiment avec paiement de la taxe, ou à l'acquisition avec paiement de la taxe d'un droit réel portant sur un bâtiment, la période de révision est de 15 ans.

B.1.2.2. Les situations dans lesquelles une révision doit être opérée

Quelles sont les situations dans lesquelles une révision de TVA doit être opérée?

Les situations dans lesquelles l'assujetti doit réaliser une révision de la déduction en faveur du Trésor sont reprises à l'article 10 de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, l'assujetti doit, entre autres, opérer une révision:

- (i) Lorsque le bien d'investissement est affecté par l'assujetti en tout ou en partie à un usage privé ou, à la réalisation d'opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, ou qui ouvrent droit à déduction dans une mesure autre que celle qui a servi de base à la déduction initiale⁸.

Exemple :

La sprl BESOS acquiert un droit réel d'usufruit sur un bâtiment neuf (des bureaux) afin d'exercer ses activités. Après quelques années, la sprl BESOS décide de déménager et donne les bureaux en location à un particulier, lequel est peintre à ses heures perdues et a besoin de beaucoup d'espace. Dans la mesure où la loca-

⁷ L'article 6 de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée définit les biens d'investissement comme étant « les biens corporels, les droits réels visés à l'article 9, alinéa 2, 2° du Code et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation ».

⁸ AR n° 3, art. 10, § 1, 1°.

tion immobilière est une activité exemptée de TVA et ne donne pas droit à déduction, la sprl BESOS doit reverser au Fisc une partie de la TVA qu'elle avait initialement déduite à l'occasion de la constitution du droit réel d'usufruit.

- (ii) Lorsque des variations sont intervenues dans les éléments pris en considération pour le calcul des taxes déduites, en raison de l'activité économique, pour le bien d'investissement⁹.

Exemple :

La sprl BESOS, assujettie avec un droit à déduction total, devient assujettie avec un droit à déduction partiel.

- (iii) Lorsque le bien cesse d'exister dans l'entreprise, à moins qu'il ne soit établi que le bien a fait l'objet d'une livraison ouvrant droit à déduction ou qu'il a disparu par destruction ou vol¹⁰.

Exemple (il s'agit de notre hypothèse de travail) :

La sprl BESOS a acquis, pour une période de 20 ans, moyennant le paiement de redevances périodiques, un droit réel d'usufruit sur un immeuble de bureaux neuf qu'elle décide d'affecter dans son intégralité à son activité professionnelle soumise à la TVA. Au bout de 4 ans, la convention est résiliée. Aucune indemnité ne doit être payée par la sprl LUNAMAR à la sprl BESOS du fait de la résiliation anticipée.

Dans la mesure où le bien cesse d'exister au sein de la sprl BESOS, cette dernière doit opérer une révision de la TVA en faveur du Fisc. Celle-ci doit s'opérer en une fois, pour l'année au cours de laquelle intervient la cause de révision et les années restant à courir, à concurrence d'un quinzième par année.

B.1.3. Application à notre cas d'espèce

Ainsi que nous venons de le voir, dans la mesure où le droit réel cesse d'exister au sein de la sprl BESOS, cette dernière doit réviser en faveur du Trésor une partie de la TVA initialement déduite lors de la

constitution du droit réel. Concrètement, elle devra réviser 12/15^{ème} en faveur de l'administration.

B.2. Conséquences TVA dans le chef du constructeur professionnel

B.2.1. Principes

Quid dans le chef du constructeur professionnel ?
Doit-il également procéder à une révision ?

Relativement à la situation du constructeur professionnel, ce dernier va récupérer, dans son patrimoine, un immeuble ancien (il n'est plus neuf au regard de la TVA) via le mécanisme de l'accès.

Il va donc récupérer dans son stock un bâtiment « ancien ». Il ne s'agit pas d'un bien d'investissement dans son chef.

En effet, dans un arrêt du 11 octobre 2002¹¹, la Cour de Cassation a jugé que pour l'application de l'article 48 § 2 du Code TVA (article relatif à la durée de la révision de TVA applicable aux biens d'investissement), le bien immobilier faisant l'objet d'un usufruit est considéré comme un bien d'investissement non pas dans le chef du nu-propiétaire mais dans celui de l'usufruitier.

A notre avis, le même raisonnement est d'application pour les autres droits réels immobiliers.

Aussi, dans un tel cas de figure, le constructeur professionnel ne doit procéder à aucune révision en faveur de l'administration.

Ce qui précède a d'ailleurs été confirmé par le Service des décisions anticipées, lequel dans une décision du 22 juin 2010¹², a considéré, dans un cas similaire, qu'en cas de résiliation anticipée d'une convention d'usufruit avant l'expiration de la période de 15 ans, la révision de la TVA déduite aura lieu uniquement dans le chef des usufruitiers.

B.2.2. Application à notre cas d'espèce

La sprl LUNAMAR récupérant dans son stock un bâtiment ancien, elle ne doit procéder à aucune révision de TVA en faveur du Trésor.

⁹ AR n° 3, art. 10, § 1, 2°.

¹⁰ AR n° 3, art. 10, § 1^{er}, 4°.

¹¹ Cass., 11 octobre 2002, Cour. Fisc., 2002/602.

¹² Décision anticipée n° 2010.235 du 22.06.2010, www.fisconet.be.

C. Quid si la convention est résiliée entre les parties alors que le bien immeuble est toujours considéré comme neuf au regard de la TVA ?

Le casus est donc toujours le même : constitution par la sprl LUNAMAR d'un droit réel d'usufruit sous régime TVA au profit de la sprl BESOS moyennant le paiement de redevances périodiques pour une durée de 20 ans. Avec toutefois la différence suivante : la convention est résiliée au bout d'une année alors que l'immeuble est toujours neuf au regard de la TVA. Comme dans l'hypothèse précédente, aucune indemnité n'est due par la sprl LUNAMAR à la sprl BESOS du fait de la résiliation anticipée.

C.1. Conséquences TVA dans le chef du détenteur du droit réel

Comme dans l'hypothèse précédente, le droit réel cessant d'exister dans le patrimoine du détenteur du droit réel, ce dernier a l'obligation de réviser en faveur du fisc une partie de la TVA initialement déduite.

C.2. Conséquences TVA dans le chef du constructeur professionnel

C.2.1. Notion préalable : le prélèvement

À l'instar de la révision, le prélèvement est un mécanisme de correction de la déduction de la TVA ayant pour objectif d'éviter qu'un bien puisse être utilisé par un consommateur final sans avoir été soumis à la TVA. Cette correction vise le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise, en général pour des besoins privés ou à des fins étrangères à son activité économique¹³.

Ce mécanisme de correction consiste en réalité en une véritable livraison faite à soi-même.

Les constructeurs professionnels sont particulièrement exposés à deux types de prélèvements :

- (i) S'ils utilisent le bâtiment comme bien d'investissement ;
- (ii) S'ils ne réalisent pas d'opération avant l'échéance du délai au cours duquel le bâtiment reste neuf pour les besoins de la TVA.

C.2.1.1. L'utilisation du bien comme bien d'investissement

En vertu de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o du Code de la TVA, sont assimilés à des livraisons effectuées à titre onéreux :

« l'utilisation par un assujetti, comme bien d'investissement, d'un bien qu'il a construit, fait construire, fabriqué, fait fabriquer, acquis ou importé autrement que comme bien d'investissement ou pour lequel, avec application de la taxe, des droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2^o, ont été constitués à son profit ou lui ont été cédés ou rétrocédés, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la taxe ».

Exemple :

Un constructeur professionnel a pour ambition de constituer un droit réel sur un immeuble neuf. En conséquence, il déduit immédiatement la TVA qui lui a été portée en compte. Ultérieurement, alors que l'immeuble est toujours neuf au regard de la TVA, il donne le bâtiment en location.

Dans ce cas de figure, l'administration fiscale considère que le constructeur professionnel donne une autre affectation à l'immeuble et qu'il l'utilise comme bien d'investissement. Aussi, le constructeur professionnel doit opérer le prélèvement du bâtiment ou du droit réel qu'il a acquis. En d'autres mots, ceci signifie que le constructeur professionnel, utilisant le bien comme un bien d'investissement, est considéré comme l'avoir acquis pour lui-même. Réalisant une livraison de bien à lui-même, il doit verser la TVA relative à cette livraison à l'administration.

C.2.1.2. Expiration du délai au cours duquel le bâtiment est neuf

Si le constructeur professionnel n'a pas cédé totalement le bâtiment ou n'a pas constitué de droits réels sur celui-ci à l'expiration du délai dans lequel le bâtiment est neuf pour les besoins de la TVA, en vertu de l'article 12 § 2 du Code de la TVA, il est censé prélever pour ses propres besoins le bâtiment en question.

De nouveau, l'administration considère que dans une telle hypothèse, le constructeur professionnel réalise une livraison de bien à lui-même. De ce fait, il doit verser la TVA due sur cette opération au Trésor.

¹³ J. Thilmany, *op.cit.*, n° 292.

C.2.2. Application à notre cas d'espèce

Contrairement au casus précédent, dans cette hypothèse, au moment de la résiliation anticipée du droit réel d'usufruit, la sprl LUNAMAR va récupérer dans son stock un immeuble qui est toujours considéré comme neuf au regard de la TVA.

Sauf que ce bien immeuble a déjà été utilisé.

Aussi, l'administration est d'avis que le constructeur professionnel est tenu d'assimiler à une opération imposable l'utilisation du bien comme bien d'investissement conformément à l'article 12, § 1^{er}, 3^o du Code de la TVA et de verser à l'administration la TVA due sur cette opération.

Étant entendu que si le bien immeuble devait faire l'objet d'une nouvelle concession d'un droit réel avec application de la TVA (tant que le bâtiment est encore neuf au regard de la TVA), la TVA ainsi payée pourrait faire l'objet d'une nouvelle déduction.

D. Et si le tréfoncier n'agit pas comme constructeur professionnel ?

Allons encore plus loin dans nos interrogations. Comment y a-t-il lieu de raisonner si la sprl LUNAMAR n'agit pas en tant que constructeur professionnel ?

Ainsi, imaginons le casus suivant :

La sprl LUNAMAR est une société active dans l'ébénisterie. Elle a acquis un immeuble neuf (= bien d'investissement) sur lequel elle décide de constituer au profit de la sprl BESOS un droit réel d'usufruit, toujours moyennant le paiement de redevances périodiques, pour une période de 20 ans. Au bout de 4 ans, la convention est résiliée de manière anticipée. À cette occasion, conformément aux termes de l'acte de constitution, aucune indemnité n'est due par la sprl LUNAMAR à la sprl BESOS.

D.1. Conséquences au regard de la TVA dans le chef du détenteur du droit réel

Comme déjà mentionné précédemment, dans la mesure où la sprl BESOS a affecté le bien à son activité professionnelle soumise à la TVA, la sprl BESOS doit réviser en faveur du fisc une partie de la TVA initialement déduite à l'occasion de la constitution du droit réel à son profit.

D.2. Conséquences au regard de la TVA dans le chef du tréfoncier

Tout d'abord, nous rappellerons que, dans la mesure où le tréfoncier n'agit pas en tant que constructeur professionnel, il doit « opter » pour pouvoir soumettre l'opération de constitution du droit réel à la TVA.

Du fait de cette option et pour autant que toutes les autres conditions soient réunies, il sera en droit de déduire toute la TVA qu'il aura supporté en amont à l'occasion de l'acquisition de l'immeuble.

Quid en cas de résiliation anticipée de la convention ?

Contrairement aux casus précédents, du fait de la résiliation anticipée du droit réel, le bien immeuble va se retrouver dans le patrimoine de la sprl LUNAMAR non pas en tant que « stock » mais bien en tant que « bien d'investissement », étant entendu que ce bien d'investissement n'est pas affecté par la sprl LUNAMAR à une activité soumise à la TVA.

Aussi, à l'instar du détenteur du droit réel, la sprl LUNAMAR devra également réviser en faveur du fisc une partie de la TVA qu'elle aura déduite...

E. Conclusion

Comme nous venons de le voir, les conséquences au regard de la TVA de la résiliation anticipée d'un droit réel démembré n'est pas chose évidente. Tous les éléments de l'espèce doivent être pris en considération. Ci-dessus, un échantillon de diverses hypothèses a été abordé étant entendu que d'autres questions auraient également eu le mérite d'être examinées, telles que : quid si le détenteur du droit réel a érigé lui-même des constructions ? Quel est le sort des constructions réalisées par le détenteur du droit réel à l'expiration du terme ? Le raisonnement examiné est-il le même si le détenteur du droit réel paie un prix au comptant et non des redevances échelonnées ? Toujours est-il que le mot d'ordre est « soyez vigilants ».

Sandrina PROCEK
Avocate au Barreau de Liège

La CNC publie un avis thématique sur les impôts

Le nouvel avis CNC 2018/14 sur les impôts précise essentiellement sous quels comptes les entreprises doivent reprendre les divers impôts auxquels elles sont soumises et mentionne expressément que les latences fiscales ne peuvent pas être comptabilisées à l'actif du bilan. Cet avis regroupe les avis antérieurs 128/1, 128/3, 128/4, 128/6 et 141 – qui sont de ce fait supprimés – et les complète pour former un avis thématique sur les impôts.

Impôts sur le résultat

Les entreprises sont tenues de comptabiliser tous les montants pris en charge en vue du paiement des impôts sur le résultat et qui sont imputables sur ces impôts, sous les comptes du groupe « 67 Impôts sur le résultat ». Du point de vue comptable, les impôts sur le résultat sont donc des charges pour l'entreprise.

Sont comptabilisés sous les comptes 67 non seulement les impôts sur les revenus qui ont trait au bénéfice comptable effectif de l'entreprise, mais également tous les autres éléments qui constituent ensemble des éléments imposables de l'entreprise sur lesquels les impôts sur les revenus sont prélevés. La Commission renvoie (sans que cette liste soit exhaustive) aux frais non déductibles fiscalement ou aux cotisations distinctes qui sont enrôlées en même temps que l'impôt sur les revenus perçu sur le résultat.

On distingue également dans les comptes du groupe 67 plusieurs sous-comptes que la Commission commente également systématiquement.

Impôts belges sur le résultat de l'exercice

Compte 6700

Le compte « 6700 Impôts et précomptes dus ou versés » reprend tous les montants pris en charge au cours de l'exercice en vue du paiement des impôts belges dus sur le résultat de l'exercice. Ce compte est également utilisé pour les précomptes mobiliers retenus sur les revenus mobiliers perçus par l'entre-

prise et imputés sur les impôts dus sur le résultat, que ce précompte soit ou non remboursable. La Commission fait remarquer qu'un précompte retenu non imputable n'est pas comptabilisé sur ce compte, tandis que les dépenses effectuées dans le cadre des divers régimes de tax shelter sont comptabilisées sous le « compte 6700 ». Concernant ce dernier point, la Commission renvoie à ses avis spécifiques 2015/01 et 2018/09 concernant le régime du tax shelter.

Compte 6701

Le compte « 6701 Excédent de versements d'impôts et de précomptes portés à l'actif (-) » reprend la différence positive entre les montants comptabilisés par l'entreprise au cours de l'exercice sur le compte 6700 et le montant estimé des impôts dus par l'entreprise sur le résultat de l'exercice.

Ce compte reprend également les versements anticipés reportés sur un exercice ultérieur ou dont le remboursement est demandé. Suivant les principes de matching et de non-compensation, le compte de résultat ne peut comporter que les produits et les charges qui sont afférents à l'exercice (ou à des exercices antérieurs) et ne peut comprendre des produits ou des charges qui concernent des exercices ultérieurs. Lorsqu'une entreprise demande de reporter sur l'exercice suivant des versements anticipés pour couvrir des charges fiscales qui auront trait à cet exercice, il en résulte nécessairement que les montants en cause doivent venir en déduction des charges de l'exercice actuel via le compte 6701 pour être portés à l'actif, notamment parmi les créances. Au cours de l'exercice ultérieur, ces montants seront prélevés sur le poste d'actif en cause pour être pris en charge au titre de versements anticipés de l'année en cours.

Comptes 6702/6703

Le compte « 6702 Charges fiscales estimées » reprend la différence positive entre le montant estimé des impôts dus sur le résultat de l'exercice et le montant des versements anticipés et des éléments imputables. La contrepartie de ce poste est en principe

le compte de dettes « 450 Dettes fiscales estimées ». Pour l'estimation de l'impôt, il est tenu compte des règles applicables à l'exercice d'imposition correspondant à l'exercice comptable.

Le compte 6702 peut aussi être utilisé en vue de la comptabilisation des montants mis à charge du résultat de l'exercice en tant que provision pour les impôts sur le résultat de l'exercice qui font l'objet d'une contestation. L'entreprise pourrait également créer à cet effet un compte « 6703 Provision fiscale constituée », bien que ce compte ne soit pas prévu dans le P.C.M.N. La contrepartie de ce compte est le compte de provisions « 161 Provisions pour charges fiscales ».

Impôts belges sur le résultat d'exercices antérieurs

Les comptes ci-dessus sont utilisés pour les impôts belges sur le résultat *de l'exercice*. Des comptes distincts sont prévus en cas de prélèvement d'impôts belges sur le résultat *d'exercices antérieurs*.

Compte 6710

Le compte « 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés » est utilisé en vue de la comptabilisation des montants versés ou dus par une entreprise à la suite d'un impôt enrôlé sur le résultat d'un exercice antérieur, même si l'entreprise n'est pas d'accord avec l'impôt enrôlé par le fisc. Dans ce cas, le compte de contrepartie est toutefois le compte « 452 Impôts et taxes à payer ». Nous reviendrons sur ce point lorsque nous aborderons la contestation d'une imposition fiscale.

Compte 6711

Le compte « 6711 Suppléments d'impôts estimés » reprend les suppléments d'impôts estimés qui n'ont pas encore fait naître une dette fiscale (enrôlement) et qui ne sont pas contestés par l'entreprise. Le cas échéant, les suppléments d'impôts estimés sont également comptabilisés lorsque la jurisprudence clarifie une certaine situation fiscale entraînant une augmentation de la charge fiscale estimée.

Compte 6712

Le compte « 6712 Provisions fiscales constituées » doit, selon la Commission, être utilisé en vue de la

constitution d'une provision pour la charge fiscale probable d'un impôt attendu sur le résultat, si l'organe de gestion estime que l'impôt est totalement ou partiellement injustifié mais engendre tout de même une charge fiscale.

Impôts étrangers sur le résultat

Par analogie avec ce qui est d'application pour les impôts belges sur le résultat, le P.C.M.N. prévoit également des comptes distincts pour les impôts étrangers sur le résultat. Le compte « 672 Impôts étrangers sur le résultat de l'exercice » est utilisé pour les impôts sur le résultat de l'exercice actuel et le compte « 673 Impôts étrangers sur le résultat d'exercices antérieurs » pour les impôts sur le résultat d'un exercice antérieur.

Régularisations et reprises

Les sous-comptes du compte « 77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales » est utilisé pour les régularisations d'impôt obtenues, constatées ou estimées, à la suite ou non d'un dégrèvement d'office, par rapport aux montants d'impôts pris en charge au cours *d'exercices antérieurs*. La Commission fait remarquer que la régularisation d'impôts pris en charge au cours *de l'exercice actuel* peut être comptabilisée par le crédit du compte 67 utilisé.

Imposition fiscale contestée

Selon la Commission, l'enrôlement d'un impôt crée dans le chef de l'entreprise une dette privilégiée et exigible immédiatement ou à court terme. L'entreprise doit faire état de cette dette fiscale dans la comptabilité en la reprenant au passif du bilan. Selon la Commission, la non-inscription de l'imposition au passif ne pourrait se justifier que dans l'hypothèse où l'imposition est incontestablement nulle (par exemple pour vice de forme) ou sans aucun fondement (par exemple pour cause d'erreur matérielle).

Si l'entreprise introduit une réclamation (ou une demande de dégrèvement d'office), elle doit la traiter de manière appropriée dans sa comptabilité. La Commission souligne que si l'entreprise comptabilise à cet égard une créance ou débite éventuellement un compte de dettes, en l'espèce le sous-compte « 4529 Impôts contestés » créé à cet effet, cela suppose qu'elle puisse évaluer cette créance de

manière raisonnable et avec la prudence requise. Une telle créance ne correspond pas nécessairement, et même dans la plupart des cas ne correspond pas au montant du dégrèvement demandé. Si le dégrèvement est très incertain, l'entreprise est dans l'impossibilité d'enregistrer une créance.

Enrôlement complémentaire après la date de clôture de l'exercice

Si une imposition additionnelle relative à des revenus d'exercices antérieurs est enrôlée après la clôture de l'exercice mais avant l'établissement des comptes annuels, elle doit, de l'avis de la Commission, être reprise dans les comptes annuels.

Si cette imposition additionnelle n'est pas contestée par l'entreprise, l'organe de gestion en tient compte pour déterminer les charges fiscales estimées et la comptabilise sur le compte « 6711 Suppléments d'impôts estimés ».

Si l'organe de gestion conteste cette imposition, la Commission est d'avis qu'il faut tenir compte de la prescription aux termes de laquelle il importe de prendre en compte toutes les charges et tous les risques relatifs à l'exercice considéré ou à des exercices antérieurs. L'organe de gestion doit donc provisionner la charge fiscale qui grèvera effectivement le patrimoine de l'entreprise. L'organe de gestion évalue également le montant de la provision, compte tenu des recours introduits. La provision à constituer à la date de clôture de l'exercice ne doit pas être égale au montant de l'enrôlement reçu ou prévu mais au montant estimé de la charge qui, en définitive, incombe à l'entreprise.

Autres impôts

Les dispositions ci-dessus concernent les impôts *sur le résultat* qui, après régularisations et/contestations, sont finalement mis à charge du résultat via un compte 67. Outre les impôts sur le résultat, l'entreprise est soumise à de nombreux autres impôts et redevances qui, pour établir clairement la distinction, ne seront pas comptabilisés sous un compte 67. La Commission renvoie aux charges fiscales d'exploitation diverses et à la TVA non déductible.

Premièrement, les charges fiscales d'exploitation diverses désignent les impôts qui doivent être considérés comme des charges d'exploitation, tels que (liste non exhaustive) le précompte immobilier, la taxe de

circulation, la T.M.C., la taxe sur la force motrice ou sur le personnel occupé, les droits d'accises et les prélèvements à l'exportation, les taxes provinciales et communales, les taxes environnementales... Ces impôts sont comptabilisés sous le compte « 640 Charges fiscales d'exploitation ». La Commission fait toutefois remarquer que lorsque ces impôts non basés sur le résultat sont enrôlés en même temps que les impôts sur les revenus, ils peuvent, pour plus de facilité, être enregistrés sous un compte 67.

Deuxièmement, la Commission explique que lorsqu'une entreprise achète des biens ou services sur lesquels aucune TVA n'est déductible (ou sur lesquels seule une partie de la TVA est déductible), elle doit enregistrer la TVA imputée (non déductible) sous le même compte que celui sous lequel le coût afférent à l'achat du bien ou du service est comptabilisé. L'accessoire suit donc le principal. Il est fait exception à cette règle pour la TVA non déductible afférente à une facture reçue d'une société de leasing, relative à une location-financement financière. Cette TVA non déductible est également enregistrée sous le compte « 640 Charges fiscales d'exploitation », vu qu'elle ne fait pas partie de la valeur d'acquisition de l'actif. Cette TVA n'est pas encore exigible lors de la conclusion du contrat de location-financement.

À noter que le compte « 640 Charges fiscales d'exploitation » est également utilisé si un contrôle de l'administration fiscale de la TVA ou une révision spontanée entraîne une révision négative du montant de la TVA déductible. Si, en revanche, la révision est positive, la Commission suggère de la comptabiliser sous le compte « 743-749 Produits d'exploitation divers ». Lorsque la révision résulte de circonstances exceptionnelles, elle est comptabilisée sous les résultats d'exploitation non récurrents.

Mentions dans l'annexe

Outre les mentions expresses à remplir dans les tableaux préétablis aux pages C 6.9, A 9 et M 9 qui, selon la Commission, ne requièrent aucune autre précision, l'(AR) C. soc. contient également certaines dispositions concernant l'annexe qui, selon la Commission, méritent quelques éclaircissements, en particulier pour le schéma complet des comptes annuels, afin que les entreprises puissent la remplir de manière (plus) uniforme.

Premièrement, il convient de préciser dans l'annexe les principales sources de la disparité entre le

bénéfice, avant impôts, exprimé dans les comptes, et le bénéfice taxable estimé, dans la mesure où le résultat de l'exercice est influencé de manière sensible par cette disparité. L'organe de gestion évalue l'ampleur des informations à fournir dans l'annexe sur les sources de cette disparité. Il doit le faire au regard du principe fondamental de l'image fidèle. Bien que l'AR/ le C. soc. ne renvoie pas aux sources potentielles de cette distorsion, la Commission dresse une liste (non exhaustive) de sources de distorsion: crédit d'impôt pour frais de recherche et de développement, dépenses non admises, constitution ou utilisation d'une provision non exonérée, revenus exonérés, déduction pour investissement, déduction pour revenus de brevets, déduction pour capital à risque, déduction des pertes reportées ou déduction pour revenus d'innovation...

Deuxièmement, il convient de mentionner dans l'annexe l'influence des résultats non récurrents sur le montant des impôts sur le résultat de l'exercice. La Commission renvoie à une situation où une société réalise une plus-value importante sur un actif. Cette plus-value est comptabilisée comme un produit non récurrent. Si la société opte pour la taxation différée de la plus-value, elle doit le préciser dans l'annexe. La Commission fait remarquer que la condition d'intangibilité fiscale entraîne un transfert aux réserves immunisées via le compte « 68 Transferts aux impôts différés et aux réserves immunisées ». Cette taxation différée n'engendre dès lors aucune distorsion entre le bénéfice fiscal et le bénéfice comptable.

Troisièmement, l'annexe doit fournir un résumé des sources de latences fiscales qui existent à la date de clôture du bilan, dans la mesure où ces indications sont importantes pour l'appréciation de la situation financière de la société. Les latences fiscales actives comprennent les avantages fiscaux qui ne peuvent

pas être imputés sur le bénéfice taxable de l'exercice au cours duquel ils ont été acquis ou sur celui d'un exercice antérieur mais qui peuvent être reportés et imputés sur le bénéfice taxable d'un exercice ultérieur. Il convient de préciser que la Commission indique expressément que le droit comptable belge ne permet *pas* de reprendre les latences fiscales actives à l'actif du bilan des comptes annuels, ce qui s'explique avant tout par le caractère fictif de la créance sur l'administration fiscale. La latence représente une diminution potentielle de la charge fiscale dans l'avenir, qui ne donne toutefois pas lieu à un remboursement. La comptabilisation d'une latence fiscale active implique que des bénéfices futurs et donc une base imposable future sont attendus, ce qui présente en règle générale un caractère trop incertain. La comptabilisation d'une telle latence fiscale active revient ainsi de facto à anticiper un potentiel bénéfice futur. Le calcul de la latence fiscale est en outre fastidieux et extrêmement fluctuant. Il est parfois même impossible de chiffrer cette latence fiscale en raison de la complexité et de la fréquence d'adaptation du traitement fiscal. C'est pourquoi la Commission estime que la mention des sources des latences fiscales actives dans l'annexe donne une image bien plus fidèle du patrimoine de l'entreprise que l'inscription d'un élément d'actif au bilan.

Exemples

La Commission illustre son commentaire et ses points de vue dans le nouvel avis 2018/14 à l'aide d'exemples, pour lesquels nous vous renvoyons au texte complet de la Commission sur son site web.

Prof. dr. Stijn GOEMINNE

Université de Gand, faculté des sciences économiques

Procédure pour l'enregistrement obligatoire des prestataires de services aux sociétés

Depuis le 1^{er} septembre 2018, les personnes physiques ou morales qui fournissent, à titre professionnel, des 'services aux sociétés', dénommées 'prestataires de services aux sociétés', sont tenues de se faire enregistrer auprès du SPF Economie. Cette obligation d'enregistrement, imposée par une loi du 29 mars 2018, s'inscrit dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (voir aussi Pacioli 467). Un nouvel AR du 11 octobre 2018 décrit en détail la procédure d'enregistrement à suivre par ces prestataires de services aux sociétés. Les formulaires à utiliser dans le cadre de cette procédure sont consultables sur le site web du SPF Economie.

Obligation d'enregistrement

La loi du 29 mars 2018 impose cette obligation d'enregistrement aux personnes physiques ou morales qui fournissent, à titre professionnel, des services aux sociétés et qui ne sont pas encore soumises à la nouvelle Loi anti-blanchiment du 18 septembre 2017.

Comme les avocats, notaires, réviseurs d'entreprises, experts comptables, conseils fiscaux, fiscalistes (comptables), établissements de crédit et entreprises d'assurances sont déjà soumis à la législation anti-blanchiment, ils ne sont pas visés par cette obligation d'enregistrement.

Introduction de la demande

Toute personne physique ou morale qui souhaite être enregistrée en vue de prêter un ou plusieurs des services de prestataire de services aux sociétés doit introduire sa demande à la Direction générale de la Politique des PME du SPF Economie.

Le demandeur doit joindre à sa demande les documents et informations établissant qu'il répond aux conditions de la loi du 29 mars 2018.

L'AR du 11 octobre 2018 énumère dans son article 3 tous les documents et informations qui entrent en considération, tout en opérant une distinction entre les personnes physiques et les personnes morales.

Les formulaires que les prestataires de services aux sociétés qui répondent aux différentes conditions doivent utiliser pour introduire leur demande d'enregistrement sont disponibles sur le site web du SPF Economie (<https://economie.fgov.be>). Il s'agit :

- du formulaire d'enregistrement d'une personne morale, et
- du formulaire d'enregistrement d'une personne physique.

Délai d'introduction de la demande

Les prestataires de services aux sociétés *qui sont déjà actifs* peuvent déjà s'inscrire auprès du SPF Economie depuis le 1^{er} septembre 2018. Ils disposent d'un délai *jusqu'au 1^{er} mars 2019* pour procéder à leur enregistrement.

Les personnes qui démarrent leur activité de prestataire de services aux sociétés après le 1^{er} septembre 2018 doivent se faire enregistrer auprès du SPF Economie *préalablement à l'exercice de leur activité*.

Traitement de la demande

Lorsque le dossier est complet, la Direction générale de la Politique des PME statue sur la demande dans les soixante jours. Dans le cadre de l'examen de la demande, la Direction générale de la Politique des PME consulte les informations du Casier judiciaire qui lui sont communiquées par le SPF Justice.

Le demandeur est informé de la décision lui accordant ou lui refusant l'enregistrement et, le cas échéant, des motifs du refus.

Le demandeur dont la demande a été refusée ne peut introduire une nouvelle demande qu'à l'issue d'un délai de trois mois à compter de la notification du refus.

La liste des prestataires de services aux sociétés enregistrés est consultable sur le site Internet du SPF Economie. Il contient pour chaque personne physique ou morale les données suivantes :

- le numéro d'entreprise ;
- le nom ou la dénomination sociale de l'entreprise ;
- l'adresse complète ou le siège social de l'entreprise ;
- le type d'entreprise : entreprise personne physique ou personne morale ;
- les données de contact de l'entreprise, à savoir son numéro de téléphone, son adresse électronique et son site Internet ; et
- la date de début de l'enregistrement.

Retrait de l'enregistrement

Lorsque le ministre de l'Economie ou son délégué estime que le prestataire de services aux sociétés ne remplit plus les conditions d'enregistrement et que celui-ci doit être retiré, il en informe l'intéressé.

Le prestataire de services dispose ensuite d'un délai de trente jours pour expédier au ministre ou à son délégué ses moyens de défense. A cette occasion, il peut en outre demander d'être entendu par le ministre ou son délégué, éventuellement assisté par un conseil de son choix. Cette audition a lieu dans les soixante jours à compter du jour suivant la réception de la demande d'audition.

Le ministre dispose d'un délai de soixante jours à partir de l'audition ou, en l'absence d'audition, de nonante jours à partir de la notification pour prendre sa décision et pour la notifier à l'intéressé.

Amende

Le prestataire de services aux sociétés qui preste ses services sans être enregistré ou qui s'est fait enregistrer et ne remplit plus les conditions légales est puni d'une amende de 250 à 100.000 euros.

En vigueur

L'arrêté royal du 11 octobre 2018 portant sur l'enregistrement des prestataires de services aux sociétés (*MB* 18 octobre 2018) entre en vigueur, avec effet rétroactif, le 1^{er} septembre 2018.

Karin MEES