

PACIOLI



Tax shelter : sa comptabilisation ne fait pas l'unanimité

Il apparaît que la comptabilisation du tax shelter ne fait pas l'unanimité. Dans la présente contribution, nous comparerons les différents points de vue. Mais pour commencer, nous vous proposons un petit résumé de la mesure.

1. Objet

Le « tax shelter » est un incitant fiscal qui vise à encourager la production d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques en Belgique.

Toute personne qui investit dans des œuvres audiovisuelles agréées peut bénéficier d'une exonération fiscale. Un certain nombre de conditions doivent bien entendu être respectées, tant dans le chef de l'investisseur que dans celui du producteur.

2. Qui peut investir?

L'exonération est accordée tant aux sociétés résidentes qu'aux établissements belges de sociétés étrangères.

Sont exclues du bénéfice de l'exonération :

- les entreprises qui ont pour objet principal le développement et la production d'œuvres audiovisuelles ;
- les entreprises de télédiffusion.

3. En faveur de quelles sociétés peut-on investir?

Les investissements doivent être consentis en faveur de sociétés résidentes de production audiovisuelle. Au moment de la conclusion de la convention-cadre, la société considérée ne peut avoir d'arriérés auprès de l'Office national de sécurité sociale.

4. Oeuvres audiovisuelles concernées

Par œuvre audiovisuelle, on entend :

- un long métrage de fiction, documentaire ou d'animation destiné à une exploitation cinématographique ;

- une collection télévisuelle d'animation ;
- un programme télévisuel documentaire ;
- un téléfilm de fiction longue.

L'œuvre audiovisuelle doit être agréée par les services compétents de la Communauté flamande, de la Communauté française ou de la Communauté germanophone en tant qu'œuvre européenne, telle que visée dans la directive « Télévision sans Frontières » du 3 octobre 1989.

5. Comment faut-il investir?

La société qui souhaite bénéficier de l'avantage fiscal doit d'abord conclure une convention-cadre avec une société résidente de production audiovisuelle.

Entrent en considération pour l'exonération :

- les sommes qui ont été réellement payées par la société dans le cadre de l'exécution de la convention-cadre ;
- les sommes que la société s'est engagée à verser en exécution de la convention-cadre.

SOMMAIRE

- **Tax shelter : sa comptabilisation ne fait pas l'unanimité** **1**
- **Les fusions et scissions – aspects comptables** **6**
- **Dettes des entrepreneurs et sous-traitants : responsabilité en cascade ou pas ? Précisions complémentaires (voyez Pacioli n° 258, pp.1-3)** **8**

Ces sommes peuvent être affectées à l'exécution de la convention-cadre :

- soit par l'octroi de prêts (pour autant que la société ne soit pas un établissement de crédit), l'investissement sous la forme d'un prêt ne peut représenter plus de 40 % des sommes investies ;
- soit par l'acquisition de droits liés à la production et à l'exploitation de l'œuvre audiovisuelle.

6. Mentions obligatoires dans la convention-cadre

La convention-cadre doit contenir un certain nombre de mentions obligatoires :

- dénomination et siège social de la société résidente de production audiovisuelle ;
- dénomination et siège social de la société qui investit dans le tax shelter ;
- montant global des sommes affectées et forme juridique, détaillée par montant, que revêtent ces affectations ;
- identification et description de l'œuvre audiovisuelle agréée ;
- budget des dépenses nécessitées par l'œuvre audiovisuelle, en distinguant la part prise en charge par les deux parties à la convention-cadre ;
- mode de rémunération des sommes affectées ;
- garantie qu'aucune des deux parties n'est une entreprise de télédiffusion ;
- garantie que les prêteurs ne sont pas des établissements de crédit ;
- engagement de la société de production audiovisuelle :
 - que les dépenses de production et d'exploitation de l'œuvre audiovisuelle effectuées en Belgique s'élèvent à 150 % au moins des sommes affectées à l'exécution de la convention-cadre autrement que sous la forme de prêts ;
 - que le total des sommes versées en exécution de la convention-cadre ne dépasse pas 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre audiovisuelle ;
 - que le total des sommes investies sous la forme de prêts ne dépasse pas 40 % des sommes affectées à l'exécution de la convention-cadre.

7. Conditions de l'exonération fiscale

Outre les conditions visées ci-dessus (conclusion d'une convention-cadre contenant un certain nombre de mentions obligatoires, nature de l'œuvre audiovisuelle, etc.), l'exonération fiscale est également soumise à un certain nombre de conditions spécifiques.

Conditions dans le chef de la société proprement dite :

- les bénéfices immunisés doivent être comptabilisés sur un compte distinct du passif. Ils doivent y rester jusqu'à la date où la dernière des attestations requises est reçue (cf. infra). Cette condition doit être respectée de manière ininterrompue ;

- les bénéfices immunisés ne peuvent servir de base au calcul de rémunérations ou attributions quelconques jusqu'à la date où la dernière des attestations requises est reçue (cf. infra). Cette condition doit être respectée de manière ininterrompue ;
- les créances et droits de propriété obtenus à l'occasion de la conclusion ou de l'exécution de la convention-cadre doivent être conservés en pleine propriété par le titulaire initial de ces droits, jusqu'à la réalisation de l'œuvre audiovisuelle. La durée maximale d'incessibilité des droits étant fixée à 18 mois à partir de la date de conclusion de la convention-cadre. Cette condition doit être respectée de manière ininterrompue.

Conditions dans le chef du producteur :

- le total des investissements consentis en exonération des bénéfices imposables, ne peut dépasser 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre audiovisuelle agréée. Cette condition doit être respectée de manière ininterrompue ;
- l'investissement peut être financé à concurrence de 40 % maximum à l'aide de prêts. Cette condition doit être respectée de manière ininterrompue ;
- la société de production ne peut avoir d'arriérés auprès de l'ONSS au moment de la conclusion de la convention-cadre.

8. Formalités relatives à la déclaration à l'impôt des sociétés

Sont à joindre à la déclaration fiscale :

- une copie de la convention-cadre ;
- un document par lequel la Communauté concernée atteste que l'œuvre répond à la définition d'œuvre audiovisuelle belge agréée.

Dans les quatre ans de la conclusion de la convention-cadre, un document doit être remis par lequel le contrôle dont dépend le producteur atteste que :

- les conditions relatives aux dépenses en Belgique ont été respectées ;
- le montant global des sommes effectivement versées en exécution de la convention-cadre ne dépasse pas 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre audiovisuelle ;
- le total des sommes investies sous la forme de prêts ne dépasse pas 40 % des sommes affectées en exécution de la convention-cadre ;
- la société a réellement payé à la société de production les sommes pour lesquelles l'exonération est demandée, ce dans un délai de 18 mois à dater de la conclusion de la convention-cadre.

Dans les quatre ans de la conclusion de la convention-cadre, un document doit être remis par lequel la Communauté concernée atteste que la production de l'œuvre est achevée et que le financement global de l'œuvre ne dépasse pas la limite de 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre audiovisuelle.

9. Détermination du montant exonéré

L'exonération fiscale est accordée à concurrence de 150 % du montant investi.

L'exonération est toutefois limitée à la moitié des bénéfices réservés imposables de la période imposable, avec un maximum absolu de 750 000 EUR par an.

Imaginons: une société investit un montant de 250.000 EUR dans des œuvres audiovisuelles agréées. L'exonération fiscale est accordée à concurrence de 375 000 EUR (150 %). L'avantage fiscal s'élève à $375\,000 \times 33,99\% = 127\,463$ EUR. Sur un investissement de 250 000 EUR, cela représente 50,98 %.

La condition en matière de bénéfices réservés imposables est en l'occurrence fixée à 750 000 EUR.

En pratique: le montant déclaré au code 020 de la déclaration à l'impôt des sociétés (Case I Réserves, mouvement de la période imposable – augmentation (positif)) doit être d'au moins 750 000 EUR.

La limite supérieure absolue est atteinte avec des bénéfices réservés imposables de 1 500 000 EUR. Un investissement de 500 000 EUR conduit dès lors à une exonération fiscale de 750 000 EUR et à un avantage fiscal de 254 925 EUR.

En cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices d'une période imposable déterminée, l'exonération non accordée pour cette période imposable est reportée successivement sur les bénéfices des périodes imposables suivantes. L'exonération par période imposable ne peut toutefois excéder les montants visés ci-dessus.

L'exonération est limitée dans le temps. Elle est accordée au plus tard pour l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable qui précède celle au cours de laquelle la dernière des attestations fiscales requises est reçue.

Si les conditions ne sont pas respectées pendant une période imposable quelconque, le bénéfice immunisé sera considéré comme bénéfice imposable de la période imposable considérée.

Des intérêts de retard sont dus sur la partie de l'impôt qui se rapporte proportionnellement aux montants des «réserves immunisées tax shelter» qui deviennent imposables suite:

- au non-respect des conditions de financement de l'œuvre audiovisuelle;
- à la cession des droits de créances et des droits de propriété sur l'œuvre audiovisuelle avant l'achèvement de celle-ci, alors que période de 18 mois n'est pas écoulée;
- à l'absence de remise des attestations (en vue de l'octroi de l'exonération définitive et inconditionnelle des «réserves immunisées tax shelter») dans le délai de quatre ans de la conclusion de la convention-cadre;
- à l'absence de remise du document de la Communauté concernée attestant que l'œuvre répond à la définition d'une œuvre audiovisuelle belge agréée.

L'intérêt de retard est calculé à partir du 1^{er} janvier de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'exonération a été accordée.

10. Frais et pertes en rapport avec les sommes investies

Les frais, pertes (moins-values), réductions de valeur, provisions et amortissements portant sur les droits de créance et sur les droits de production et d'exploitation de l'œuvre audiovisuelle ne sont pas déductibles à titre de frais ou de pertes professionnelles.

11. Cadre législatif

Article 194^{ter} CIR 1992.

Circulaire n° Ci.RH 421/566.524 (AFER 42/2004 – AAF 18/2004) du 23.12.2004.

12. Aperçu des flux de trésorerie

Ci-après un aperçu des flux de trésorerie résultant de la transaction de tax shelter:

Description	Sortie	Entrée
1. A la signature de la convention-cadre: exonération fiscale de 150.000 EUR x 33,99%. Ce montant ne doit pas être consacré à des versements anticipés		50.985
2. Paiement pour droits et prêt	100.000	
3. Remboursement du prêt (garanti par garantie bancaire) Remboursement des droits		40.000 ?
TOTAL	100.000	?

Le «rendement» de l'investissement est finalement déterminé par le montant qui est remboursé à la société investisseuse sur les droits investis.

13. Ecritures à passer à la signature de la convention-cadre

Dans le cadre de l'élaboration d'un exemple chiffré, nous partons d'un investissement de 100 000 EUR, constitué d'un prêt d'un montant de 40 000 EUR (le remboursement de ce prêt est couvert par une garantie bancaire en faveur de l'investisseur) et d'un droit de participation de 60 000 EUR.

L'exonération fiscale est (temporairement) acquise à partir de la signature de la convention-cadre. Il convient alors de passer l'écriture suivante:

689	Dotations aux réserves immunisées	150.000	
132	à Réserves immunisées		150.000

Dans la pratique, il est très fréquent qu'un contrat d'option soit également signé à ce moment-là. Il est en effet fréquent

qu'une option put et une option call soient associées à l'investissement.

L'option put implique que l'investisseur a le droit de contraindre l'émetteur à acheter ses droits à un prix forfaitaire préalablement fixé. Dans l'exemple chiffré ci-après, nous supposons une option put de 13.500 EUR (cet exemple chiffré est tiré de la pratique).

L'option call implique que l'investisseur peut être contraint de vendre ses parts au même prix. Dans la pratique, il est fréquent que cette option soit effectivement levée par l'émetteur. Nous supposons en l'occurrence que l'option est levée six mois après le versement des fonds.

Si un contrat d'option est signé en même temps que la convention-cadre, il convient de passer une écriture supplémentaire. Ce contrat d'option n'influence certes pas (encore) le patrimoine de l'entreprise à ce moment précis étant donné qu'aucune rémunération n'est stipulée pour l'option. L'option put est cependant un droit résultant d'un engagement pris par l'entreprise dont la réalisation est future. Les mêmes règles s'appliquent, *mutatis mutandis*, à l'option call. Dans cette optique, il convient toutefois de passer une écriture dans la classe 0 (droits et engagements hors bilan).

05200	Débiteurs pour engagements de cession	13.500	
05300	à Engagements de cession		13.500

Dans le cadre de la préparation de la présente contribution, nous avons reçu de quatre investisseurs tax shelter différents un document contenant une description de la comptabilisation de A à Z d'une opération de tax shelter. Cette écriture dans la classe 0 n'apparaît que dans un seul de ces documents. Ce qui, selon nous, est justifié si un contrat d'option est effectivement conclu à la signature de la convention-cadre.

14. Écritures à passer lors du versement par l'investisseur des sommes engagées

Si nous examinons les propositions de comptabilisation de quatre investisseurs sur ce marché, on constate qu'elles divergent sur deux points :

- le moment où l'écriture doit être passée;
- le compte de l'actif sur lequel elle doit être passée.

Deux investisseurs suggèrent d'enregistrer l'acquisition des droits et la créance au moment où l'investisseur effectue le versement. Deux autres investisseurs proposent de passer ces écritures au moment où la convention-cadre est signée. Notre préférence va à cette dernière proposition.

La partie de l'investissement qui est qualifiée de «prêt» ne pose pas directement problème: le compte utilisé est le 29 ou le 41 selon que le prêt sera ou non remboursé dans l'année qui suit la date de clôture de l'exercice.

Il est apparemment plus difficile de répondre à la question de savoir sur quel compte de «droits» l'investissement doit être enregistré. Deux investisseurs proposent de l'enregistrer sur le compte 21 en tant qu'«immobilisation incorporelle». Ils suggèrent ensuite d'acter des amortissements sur cette immobilisation incorporelle et de l'annuler lors de la finalisation de la transaction.

Deux autres investisseurs préfèrent l'enregistrer comme immobilisation financière ou comme placement de trésorerie. Selon eux, il *ne s'agit pas* d'une immobilisation incorporelle parce que :

- l'objet de la convention-cadre est très spécifique: le droit permet uniquement de percevoir une partie des recettes futures générées par le film. L'investisseur n'a donc aucun droit sur les négatifs, la sortie du film ou l'exploitation proprement dite de l'œuvre audiovisuelle;
- l'AR du 30 janvier 2001 ne renvoie nullement à ce type de produit. Dans la définition des immobilisations corporelles, il n'est en effet question que :
 - des frais de recherche et de développement;
 - des concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;
 - du goodwill;
 - des acomptes versés sur immobilisations corporelles.

L'investisseur utilisera le compte 28 s'il considère l'investissement comme une utilisation durable souhaitée des ressources de l'entreprise. Il utilisera le compte 51/53 s'il considère l'investissement comme un investissement à court terme.

On notera à cet égard qu'une comptabilisation sur le compte 28 a pour conséquence qu'il doit être tenu compte du montant comptabilisé sur ce compte 28 pour le calcul de la déduction pour capital à risque (en moins).

Les écritures à passer – selon nous, de préférence au moment de la signature de la convention-cadre – sont donc les suivantes :

28 ou 51/53	Autres actions et parts ou Autres placements de trésorerie	60.000	
291 ou 416	Autres créances > 1 an ou Créances diverses	40.000	
489	à Dettes diverses		100.000

Alternative :

211	Immobilisations incorporelles	60.000	
291 ou 416	Autres créances > 1 an ou Créances diverses	40.000	
489	à Dettes diverses		100.000

Dès que l'investisseur verse les sommes qu'il s'est engagé à verser en exécution de la convention-cadre, l'écriture suivante doit être passée (via financier) :

489	Autres dettes	100.000	
55	à Banque		100.000

15. Déclaration à l'impôt des sociétés de l'année de la signature de la convention-cadre

L'écriture au débit du compte 689 « transfert aux réserves immunisées » (à concurrence de 150 % des sommes engagées) ouvre droit à l'exonération fiscale.

Le compte 132 « réserves immunisées » n'est *pas* déclaré dans la Case I A de la déclaration à l'impôt des sociétés, mais bien dans la Case I B, dans les Bénéfices réservés exonérés.

16. Comptabilisation des amortissements à la date de clôture de l'exercice

Si l'on avait opté pour une comptabilisation sur le compte 21, un amortissement devrait être acté, à la date de clôture de l'exercice, sur l'immobilisation incorporelle. En supposant que l'immobilisation incorporelle a été acquise le 1^{er} octobre et que l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, l'amortissement s'élève à $60\,000 \times 20\% \times 92/365 = 3\,025$ EUR. L'écriture à passer est la suivante :

6301	Dotation aux amortissements sur immobilisations incorporelles	3.025	
22109	à Amortissements sur immobilisations incorporelles		3.025

Rappelons par souci d'exhaustivité que cet amortissement constitue une charge professionnelle non déductible. Le montant doit être repris en dépenses non admises dans la déclaration à l'impôt des sociétés.

17. Écritures à passer lors de la levée de l'option et du remboursement du prêt avec intérêts

Supposons, pour les besoins de notre exemple chiffré, que l'option est levée et que l'investisseur reçoit 13.500 EUR, incluant 600 EUR d'intérêts sur le prêt. Le prêt (en principal) est également remboursé à l'investisseur. En d'autres termes, tous les actifs sont annulés. Le résultat est acté.

Si nous avons comptabilisé l'actif sur le compte 28 ou 51/53, nous devons à présent passer les écritures suivantes :

55	Banque	13.500	
663	Moins-value sur la réalisation d'actifs immobilisés ou Moins-value sur la réalisation d'actifs circulants	46.500	
ou			
652			

28 ou 51/53	à Autres actions et parts ou Autres placements de trésorerie		60.000
55	Banque	40.000	
416	à Créances < 1 an		40.000

Ces écritures constituent l'option la plus avantageuse pour le contribuable. Les 600 EUR *ne* sont *pas* considérés comme un produit financier (imposable). L'Administration pourrait éventuellement exiger que ces 600 EUR soient comptabilisés en produits. Dans ce cas, les écritures seraient les suivantes :

55	Banque	13.500	
663	Moins-value sur la réalisation d'actifs immobilisés ou Moins-value sur la réalisation d'actifs circulants	47.100	
ou 652			
28 ou 51/53	à Autres actions et parts ou Autres placements de trésorerie		60.000
750	Produits des immobilisations financières		600
ou 751	Ou Produits des actifs circulants		
55	Banque	40.000	
416	à Créances < 1 an		40.000

Si nous avons opté pour une comptabilisation en immobilisations incorporelles, les écritures à passer seraient les suivantes :

55	Banque	13.500	
21109	Amortissements sur immobilisations incorporelles	3.025	
663	Moins-value sur la réalisation d'immobilisations incorporelles	43.475	
211	à Immobilisations incorporelles		60.000
55	Banque	40.000	
416	à Créances < 1 an		40.000

Ou comme l'Administration le veut :

55	Banque	13.500	
21109	Amortissements sur immobilisations incorporelles	3.025	
663	Moins-value sur la réalisation d'immobilisations incorporelles	44.075	
75	à Produits financiers		600
211	Immobilisations incorporelles		60.000
55	Banque	40.000	
416	à Créances < 1 an		40.000

La moins-value actée constitue toujours une charge professionnelle non déductible et doit être reprise dans les dépenses non admises.

L'écriture dans la classe 0 est également extournée:

05300	Engagements de cession	13.500	
05200	à Débiteurs pour engagements de cession		13.500

18. Écritures à passer lors de l'exonération définitive à la réception des deux attestations

Dès que les attestations requises ont été remises à l'investisseur et dès que l'investisseur a joint ces attestations à sa déclaration, l'exonération fiscale est définitivement acquise. La transaction est alors finalisée par l'écriture suivante:

132	Réserves immunisées	150.000	
133	à Réserves disponibles		150.000

Ou:

132	Réserves immunisées	150.000	
789	à Prélèvement sur les réserves immunisées		150.000
69	Dotation aux réserves	150.000	
133	Réserves disponibles		150.000

Précisons que cette finalisation est cruciale sur le plan fiscal. Si les attestations nécessaires ne sont pas jointes (ne peuvent être jointes) à la déclaration à l'impôt des sociétés, un montant de 50.985 EUR est perdu et la transaction a un impact très négatif sur les liquidités.

Dans la déclaration, la neutralité fiscale est atteinte à ce moment par une augmentation de la situation de départ des réserves.

Peter VERSCHELDEN



Les fusions et scissions – aspects comptables

Les articles 78 à 81 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés sont consacrés aux règles particulières applicables dans le cadre d'une fusion (articles 78 et 79), d'une scission (article 80), d'un apport de branche d'activités ou d'une universalité de biens (article 81).

Ces règles particulières ne s'appliquent que dans la mesure où l'opération répond aux définitions du Code des sociétés. Cela signifie qu'une opération qui ne répond pas à ces définitions, par exemple une fusion avec une soulte supérieure à 10%, ne tombe pas dans le champ d'application des articles 78 à 81 précités.

Le principe de base, pour l'ensemble des opérations, consiste à porter les différents éléments de l'actif et du passif, y compris les amortissements, les réductions de valeur et les provisions dans les comptes de la société bénéficiaire à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de la société apporteuse.

Cette règle s'applique en cas de fusion ou de scission également aux différents éléments des capitaux propres ainsi que pour les produits et les charges de l'exercice.

Elle a également pour effet que la valeur d'échange n'est pas traduite dans les comptes.

Illustrons cela au moyen d'un exemple simple:

La société A est absorbée, dans le cadre d'une fusion, par la société B.

La bilan de A est synthétisé comme suit:

<i>Actifs:</i>	100.000
<i>Passif:</i>	
Capital:	20.000
Réserves:	15.000
Dettes:	65.000

Même si dans le cadre de l'opération de fusion, la valeur de A est fixée, pour déterminer le rapport d'échange à 160.000, la fusion donnera lieu à la comptabilisation suivante chez B:

Divers actifs	100 000,00	
À Capital		20.000,00
Réserves		15.000,00
Dettes		65.000,00

Si compte tenu du rapport d'échange et de la valeur nominale des actions attribuées en contrepartie, le montant dont le capital de la société bénéficiaire est augmenté est plus élevé que

le capital de la société dissoute, la différence est prélevée, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée; dans le cas inverse, la différence est portée en prime d'émission (application de l'article 78, §4).

En cas de fusion ou de scission, si les associés de la société dissoute obtiennent une soulte en espèces, celle-ci est réputée être prélevée sur les capitaux propres de cette société (article 78, §5).

Les §§6 et 7 de l'article 78 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 règlent la problématique des annulations d'actions dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission et celle de la valeur des actions qui n'ont pas donné lieu à l'attribution d'actions de la société bénéficiaire car soit la société dissoute détenait des actions propres, soit la société bénéficiaire détenait des actions de la société dissoute.

Il ne faut pas perdre de vue que toutes les opérations réalisées entre la date d'effet comptable de l'opération et la date d'effet juridique doivent être intégrées dans la comptabilité de la société bénéficiaire. Dans un tel cas, il faudra non seulement intégrer les mouvements des comptes de bilan mais aussi ceux du compte de résultats. En revanche, les charges et les produits relatifs à la période antérieure à la date de prise d'effet de l'opération figureront dans les derniers comptes annuels de la société dissoute.

«Du fait de la fusion, les éléments résultant des relations réciproques, en termes de créances et de dettes, de produits et de charges et de droits et d'engagements entre sociétés fusionnantes s'éteignent de plein droit par confusion» (extrait du Rapport au Roi de l'ancien arrêté royal du 3 décembre 1993).

Ainsi, dans l'exemple de l'absorption de A par B, si B avait une dette vis-à-vis de A, A avait nécessairement une créance du même montant sur B. Cette créance fait partie des actifs transférés vers B. Après la comptabilisation de la fusion, B a à son actif la créance que A détenait sur B et au passif la dette vis-à-vis de A. Il faut comptabiliser une opération diverse pour mettre à 0 cette créance et cette dette réciproque.

Les situations pouvant se présenter dans les opérations de fusion ou de scission sont tellement diverses qu'il est impossible de toutes les commenter dans un article.

L'avis 166-1 de la CNC est consacré à différentes situations se présentant lors de fusions et l'avis 166-2 à la scission partielle. Les avis peuvent être consultés soit sur le site de la Commission www.cnc-cbn.be soit sur le site www.fisconet.fgov.be

sous l'onglet droit comptable, droit commercial et droit des sociétés.

Traitement comptable dans le chef de la société qui détenait des actions de la société dissoute dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission

L'article 41 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 stipule que: *«les participations, actions et parts d'une société qu'une société reçoit en cas de fusion ou de scission visée à l'article 78, 79 ou 80 en échange des actions ou parts qu'elle détenait dans la société absorbée ou scindée sont, lors de la fusion ou de la scission, portées dans ses comptes à la valeur pour laquelle les actions et parts de la société absorbée ou scindée y figuraient à cette date. En cas d'obtention, lors d'une fusion ou d'une scission, d'une soulte en espèces, le montant de celle-ci est déduit de la valeur comptable, et en priorité de la valeur d'acquisition, des actions de la société absorbée ou scindée, dans la mesure où elle est prélevée sur le capital ou sur la prime d'émission; dans les autres cas, son montant est porté en résultat».*

Traitement comptable dans la société bénéficiaire d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens

En cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, l'apport est également comptabilisé dans les comptes de la société bénéficiaire à la valeur nette des éléments concernés dans les comptes de la société apporteuse. Ceci ne correspond pas nécessairement au montant de l'augmentation de capital au sein de la société bénéficiaire. La différence éventuelle est, selon le cas, portée au compte «11 Prime d'émission» ou «212 Goodwill».

Traitement comptable des actions reçues par la société qui a fait apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens

Le même article 41 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 règle également cet aspect: *«en cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens visé à l'article 81, les participations, actions ou parts reçues en contrepartie sont, lors de l'apport, portées dans les comptes de l'apporteur à la valeur nette pour laquelle les biens et valeurs apportés y figuraient à cette date».*

En d'autres mots, aucun résultat ne sera comptabilisé suite à l'opération.

Jean-Pierre VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire

Dettes des entrepreneurs et sous-traitants : responsabilité en cascade ou pas? Précisions complémentaires (voyez Pacioli n° 258, pp. 1-3)

Le but de la réforme du 27 avril 2007 est notamment d'exécuter un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 9 novembre 2006 et de mettre un terme à la responsabilité solidaire en chaîne.

Pour rappel, suite à la réforme: «*Le commettant qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1°, fait appel à un entrepreneur qui a des dettes fiscales au moment de la conclusion de la convention, est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de son cocontractant*» (article 402, §1^{er} CIR 1992).

Une disposition similaire existe concernant l'entrepreneur et son sous-traitant (article 402, §2 CIR 1992).

M. De Potter(1) a interpellé le ministre des Finances sur «*le fait qu'à l'article 402, §6 du C.I.R., 1992, il soit encore fait référence aux dettes du sous-traitant a-t-il pour conséquence que la responsabilité en chaîne a été conservée?*».

Le ministre a répondu très clairement que «*Il ne ressort pas du texte de l'article 402, §6, C.I.R. 1992, qu'elle aurait été maintenue.*» (Remarque: le numéro de l'article est souligné par l'auteur). Le ministre poursuit, en réponse à une autre question:

«*En vertu de l'article 402, §4, alinéa 2, CIR 1992, la responsabilité solidaire peut être engagée pour le paiement des dettes suivantes:*

- *les dettes fiscales énumérées aux points 1° et 3°;*
- *les montants non payés dans le cadre de la responsabilité solidaire visée au présent article.*» (hypothèse mentionnée à l'article 402, §4, 4° CIR 1992, il s'agit de l'auteur qui ajoute cette précision et qui souligne).

On est en droit de s'interroger: si la responsabilité en cascade est supprimée, que signifie dès lors la référence aux «*montants non payés dans le cadre de la responsabilité solidaire*»?

Le texte paraît clair: le commettant ou l'entrepreneur est responsable des dettes fiscales de son cocontractant; les dettes fiscales comprennent les montants dont ce dernier est tenu en vertu de la responsabilité solidaire prévue à l'article 402, §4 CIR 1992. On en revient à une responsabilité en cascade ... à moins de considérer que cette expression viserait uniquement le solde des dettes mentionnées aux points 1° et 3°. Une telle interprétation nous paraît contraire au texte.

En cas de litige avec l'administration, nous recommandons en toute hypothèse d'invoquer la réponse du ministre réaffirmant le principe de la suppression de la responsabilité en cascade.

Aurore JANSEN
Avocate au Barreau de Liège
Assistante à l'Université de Liège

(1) Question n° 137 de M. De Potter, Questions et Réponses, Chambre des Représentants, 2007-2008 n° 014, pp. 2457-2459 (disponible sur www.fisconet.be)