

SOMMAIRE

- p.1/ Jusqu'où va la gestion journalière d'une société ?
- p.4/ L'avis 2010/5 relatif au calcul des critères de l'article 15 du Code des sociétés
- p.6/ L'administration peut-elle taxer, au titre d'avantage anormal ou bénévole, une société qui a consenti un prêt « sans intérêt » ?

Jusqu'où va la gestion journalière d'une société ?

Une société ne peut naturellement agir que par le biais de personnes physiques qui la représentent. Tout spécialement pour la société anonyme, le législateur a prévu un organe de gestion journalière qui jouit d'une compétence de gestion et de représentation pour les actes faisant partie de la « gestion journalière ». Généralement, l'administrateur journalier est nommé « directeur », s'il s'agit d'un cadre, ou « administrateur journalier », s'il est également administrateur de la société.

La notion de « gestion journalière » n'étant toutefois pas fixée par la loi, la description exacte des compétences d'un directeur ou administrateur journalier a déjà fait couler beaucoup d'encre. Dans un arrêt du 26 février 2009, la Cour de Cassation a une nouvelle fois défini la notion de gestion journalière.¹ A ce propos, il est étonnant de constater que la Cour a opté pour une interprétation plus restreinte que celle défendue autrefois, et encore actuellement, par la doctrine ou la pratique du droit. Comme nous le montrerons ci-après, l'interprétation restreinte de la notion de « gestion journalière » peut avoir une incidence non négligeable sur le fonctionnement d'une société.

1. Portée de la gestion journalière telle que généralement acceptée

A plusieurs reprises, la Cour de Cassation a défini la « gestion journalière » comme les actes « qui ne dépassent pas

les besoins de la vie quotidienne de la société ou les actes qui, en raison tant de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompt solution, ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration ».²

La Cour a donc toujours distingué deux catégories d'actes.

Pour commencer, il y a les actes qui concernent le fonctionnement quotidien de la société. Il s'agit des actes posés régulièrement, voire tous les jours (p. ex. : achat de matières premières).

Les actes de nature plutôt exceptionnelle peuvent faire partie de la gestion journalière de la société mais tombent alors dans la seconde catégorie. Celle-ci comprend les actes n'ayant qu'une importance moindre ainsi que ceux qui requièrent une solution rapide.

En ce qui concerne la seconde catégorie, l'argument évoqué dans la doctrine – en vue de la pratique – consiste à dire que l'importance restreinte et le caractère urgent ne constituent pas des conditions cumulatives.

Il a ainsi été jugé que l'administrateur délégué pouvait poser tous les actes de moindre importance, indépendamment de leur caractère urgent ou non urgent. Un critère non négligeable à ce propos est la question de savoir si l'acte à poser pour la société en question implique un ris-

¹ Cass., 26 février 2009, T.R.V., 2009, 444.

² Cass., 17 septembre 1968, Arr. Cass., 1969, 60; Cass., 21 février 2000, T.R.V., 2000, 283.

que élevé en termes de responsabilité. Il convient donc de tenir compte de la nature de l'acte mais aussi de la nature ainsi que de la taille de l'entreprise.

Cette hypothèse a donné lieu dans la doctrine à une distinction entre trois types d'actes pour ce qui concerne la gestion journalière :

- (1) les actes qui concernent le fonctionnement quotidien de la société ;
- (2) les actes qui ne font pas partie de la première catégorie mais qui ont une importance moindre ;
- (3) les actes qui ne font pas partie des deux premières catégories mais qui présentent un caractère urgent de sorte qu'ils ne peuvent attendre l'intervention de l'organe de gestion.

Le contenu concret de ces catégories constitue une question de fait qui varie en fonction de la société. Une société n'est pas l'autre, et l'évaluation peut tenir compte de la taille de la société, de son objet social, du montant du capital social, de la nature de l'acte à poser et de l'impact économique de cet acte sur la société. Ainsi, pour une grande entreprise, par exemple, la signature de contrats d'une certaine valeur peut faire partie des actes de tous les jours et constitue donc un acte récurrent dans l'ensemble des tâches de l'administrateur journalier. Cela ne sera pas le cas pour d'autres entreprises plus petites.

Pour certains actes, il sera inévitablement difficile et discutable de déterminer s'ils doivent être confiés à un administrateur journalier. En cas de doute, la retenue et l'intervention du conseil d'administration sont de rigueur.

2. Portée de la gestion journalière après l'intervention de l'arrêt de la Cour de Cassation du 26 février 2009

La simple existence de l'importance limitée d'un acte ou de son urgence pour prendre en compte la compétence de l'administrateur délégué est remise en question par l'arrêt de la Cour de Cassation du 26 février 2009.

Les faits qui sont à la base de l'arrêt sont on ne peut plus ordinaires. Deux cadres d'une grande entreprise ont introduit une requête contre une taxe communale relative aux aires de stationnement. A cet effet, ils ont utilisé une procuration qui leur avait été donnée par l'administrateur délégué de l'entreprise.

Néanmoins, la commune tout comme le Tribunal de première instance de Bruxelles ont déclaré la requête irrecevable. La Cour d'appel de Bruxelles n'était pas du même

avis et a jugé qu'une telle décision faisait partie des compétences de l'administrateur délégué. Dans son avis, la Cour d'appel tenait compte de la réalité économique et notamment du fait que la taxe en question et l'introduction d'une requête n'avaient qu'un impact limité sur l'activité et la situation financière de la société. La décision du conseil d'administration de la société n'a pas été jugée nécessaire.

En réponse à cette décision, la commune a introduit un recours auprès de la Cour de Cassation en évoquant que les conditions relatives à la faible importance de l'opération, d'une part, et à la nécessité d'y remédier rapidement, d'autre part, devaient être remplies simultanément. Pour justifier qu'une décision relève de la gestion journalière, il ne suffit pas que l'importance de l'acte soit réduite. Il faut également constater qu'une solution rapide est nécessaire pour l'acte en question.

Dans son arrêt du 26 février 2009, la Cour de Cassation a suivi ce raisonnement et a décidé que les deux conditions (faible importance et urgence) devaient effectivement être remplies ensemble («... tant ... que ...») pour qu'un acte puisse être considéré comme relevant de la gestion journalière.

3. Conséquences pratiques et considérations relatives à l'arrêt de la Cour de Cassation

3.1. Faible importance

Même s'il est arrivé, en toute logique, que des affaires qui présentent un certain degré d'importance fassent l'objet – dans des circonstances normales – d'une décision du conseil d'administration, le fait qu'un administrateur journalier ne soit pas autorisé à intervenir pour des affaires de moindre importance, à moins que celles-ci ne soient urgentes, ne coule pas de source.

Le Code des sociétés offre au conseil d'administration d'une S.A. la possibilité de désigner une ou plusieurs personnes chargées du fonctionnement journalier de la société. Cette option permet au conseil d'administration de se concentrer sur l'élaboration de la politique de la société et sur les questions prioritaires.

A la lumière de ce qui précède, nous ne pouvons justifier qu'un administrateur journalier ne puisse pas toujours intervenir – dans des cas plus ou moins urgents – lorsqu'il est confronté à un acte ou une décision de moindre importance.

Dans la pratique, il est toutefois impossible que le conseil d'administration doive prendre une décision collégiale pour toutes les affaires non urgentes, peu importe qu'elles soient importantes ou totalement accessoires.

Pour autant qu'il s'agisse d'actes récurrents, la première catégorie (« *actes qui concernent le fonctionnement journalier de la société* ») offre heureusement une solution.

3.2. Urgence

Le fait de considérer la faible importance et l'urgence comme des conditions cumulatives implique que les actes non courants mais essentiels ne relèvent pas de la gestion journalière, même s'ils sont extrêmement urgents.

L'urgence, autrement dit l'impossibilité de convoquer le conseil d'administration en temps utile, ne suffit pas pour permettre à l'organe de gestion journalière d'intervenir dans des affaires qui, normalement, ne relèvent pas de la gestion journalière.

D'après nous, il appartient à l'administrateur journalier de défendre les intérêts de la société en situation d'urgence, ce qui peut impliquer un acte non courant mais d'importance capitale.

Bien entendu, l'administrateur général devra ici se justifier auprès du conseil d'administration. Il conviendra notamment d'examiner si l'urgence et l'impossibilité de convoquer le conseil d'administration en temps utile étaient réelles.

4. Solutions dans la pratique

4.1. Description des compétences dans les statuts ?

Certaines sociétés décrivent la gestion journalière dans leurs statuts, probablement pour essayer de contourner les doutes qui entourent les compétences de l'administrateur journalier. Cette description n'est toutefois pas une solution.

La « gestion journalière » est en effet une restriction légale du pouvoir de représentation des organes de gestion journalière. L'ampleur de la gestion journalière découle donc de la loi, en vertu de laquelle une description statutaire des actes de gestion journalière peut constituer une

indication pour le juge, sans toutefois lier celui-ci d'une quelconque façon.³

Les compétences de l'administrateur journalier sont donc réduites de plein droit par le juge lorsqu'elles dépassent la notion légale de « gestion journalière ».⁴

4.2. Mandat spécial

La restriction légale de la gestion journalière n'empêche pas l'attribution à l'administrateur journalier d'une compétence plus étendue en vertu de mandats spéciaux. Dans la pratique, l'administrateur journalier se voit souvent attribuer une liste de compétences lors de sa nomination.

Une telle description détaillée des tâches est considérée comme un mandat lorsque les tâches dépassent les compétences attribuées par la loi. Remarquons que, dans ce cas, l'administrateur journalier intervient en qualité de mandataire et non pas en tant qu'organe de la société. Conséquence : pour prouver sa compétence de représentation, l'administrateur journalier ne peut faire référence à sa qualité d'organe mais doit présenter son mandat à la partie adverse.

Ne perdons pas de vue que pour être valable, un mandat doit être spécifique et non pas général. Ce mandat doit donc décrire les actes que le mandataire est autorisé à poser.

4.3. Ratification par le conseil d'administration

Lorsqu'un administrateur journalier a posé un acte qui ne relève pas de ses compétences ou qu'il existe un doute à ce sujet, il est possible de demander au conseil d'administration de ratifier cet acte *a posteriori*. Par cette ratification – qui est rétroactive, la société est supposée être valablement liée *ab initio*. Si l'acte devait être posé dans un délai donné, la ratification doit également avoir lieu dans ce délai.

Si le conseil d'administration refuse la ratification et qu'il réfute donc l'acte de l'administrateur journalier, celui-ci s'expose à une action en responsabilité pour être intervenu hors de son champ de compétences. Le conseil d'administration doit alors prouver le préjudice subi par la société en raison de l'acte posé.

3 B. TILLEMANN, *Bestuur van vennootschappen. Statuut, interne werking en vertegenwoordiging* (Administration de sociétés. Statut, fonctionnement interne et représentation), Brugge, Die Keure, 2005, n° 1050, p. 662-663.

4 F. CLEEREN, « Het orgaan van dagelijks bestuur » (L'organe de gestion journalière), *RW*, 1996-1997, p. 213, ainsi que les références qui y sont reprises.

5. Relativisation

Certains évoquent – à juste titre – que les cas dans lesquels la compétence de l'administrateur journalier est contestée sont plutôt rares et que, dans la pratique, ils se limitent souvent à l'action en justice.⁵ Cette situation s'explique par le fait que l'action en justice est associée à certains délais et qu'une éventuelle ratification par le conseil d'administration ne peut apporter une solution que dans la mesure où elle a eu lieu dans les délais applicables.

6. Action en justice

En vertu de l'article 703 du C.J., les personnes morales agissent en justice par l'intervention de leurs organes compétents. Pour déterminer si un administrateur journalier est ou n'est pas habilité à représenter valablement la société lors d'un litige, il faut vérifier si l'objet de ce litige relève de ses compétences. Il en va de même pour déterminer si un administrateur journalier peut valablement mandater une personne pour agir au nom de la société.

⁵ E. Pottier et A. Bertrand, « Gestion Journalière: la jurisprudence s'impose » (note sous Cass., 26 février 2009), *TBH*, 2009/9, p. 955.

Nous constatons que tant le Conseil d'Etat que la Cour constitutionnelle sont d'avis qu'un appel en annulation interjeté devant eux dépasse les limites de la gestion journalière. Aussi, l'administrateur journalier ne sera pas compétent à cet égard (ni pour interjeter cet appel, ni pour mandater un avocat à cette fin).

7. Conclusion

La portée de la gestion journalière d'une société a toujours été source de confusion et, partant, d'incertitude juridique. La notion est difficile à décrire, d'autant que son contenu varie selon la société, de sorte qu'il appartient au juge d'émettre un avis sur la question. Toutefois, un large fossé sépare les critères posés par la Cour de Cassation et les besoins dans la pratique. Plutôt que d'imposer des mandats spécifiques dans la pratique ou de prévoir des ratifications par le conseil d'administration, il nous semble indiqué que la jurisprudence se rattache à la notion plus vaste d'« administrateur journalier » telle que défendue par la doctrine.

Paul SOENS et Koen CUSSE
Avocats, VWEW Advocaten

L'avis 2010/5 relatif au calcul des critères de l'article 15 du Code des sociétés

La Commission des Normes Comptables consacre l'avis 2010/5 au calcul des critères de taille distinguant les petites des grandes sociétés.

Cette distinction a de l'importance tant dans le domaine du droit des sociétés que du droit fiscal.

En vertu de l'article 15, §1^{er} du Code des sociétés, **les petites sociétés** sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :

- nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors TVA : 7.300.000 euros ;
- total du bilan : 3.650.000 euros ;

sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

L'avis rappelle la notion de **chiffre d'affaires** telle qu'elle est définie à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier

2001. En règle générale, il faut prendre en considération les comptes 70.

Cependant, l'article 15, §4, troisième alinéa C.Soc. comporte un régime dérogatoire lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste « Chiffre d'affaires ». Dans ce cas, pour l'application de l'article 15, §1^{er}, il y a lieu d'entendre par chiffre d'affaires : le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels.

Par « Produits résultant de l'activité normale d'une société » il y a lieu d'entendre l'ensemble des produits d'exploitation ainsi que les produits financiers.

L'avis poursuit par l'examen de l'expression « **pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé** ». Le texte actuel date de la loi du 23 décembre 2005. Il est, à notre avis, suffisamment clair. Le tableau ci-dessous illustre très bien cette disposition :

Année	1	2	3	4	5	6	7
Franchissement de plus d'un critère (*)	NON	NON	NON	OUI	NON	NON	OUI
Taille de la société	PETITE		PETITE	GRANDE	GRANDE	PETITE	

(*) Sauf si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100.

Le dernier point abordé par la CNC concerne l'aspect **détermination sur base consolidée**. Nous constatons régulièrement que des sociétés, ou leurs conseillers, ne prennent pas cet élément important en considération.

L'article 15, §5 C.Soc. prévoit que, dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres au sens de l'article 11 C.Soc., les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan visés à l'article 15, §1^{er} C.Soc., sont déterminés sur base consolidée.

La CNC a été interrogée sur la question de savoir à quel moment ce lien doit être déterminé, notamment dans le cas où, au cours de l'exercice, la société acquiert une participation de plus de 50%. En outre, la question se pose de savoir si, pour la détermination du chiffre d'affaires sur la base consolidée, il faut tenir compte du chiffre d'affaires total de la filiale.

La détermination sur la base consolidée obligatoire n'est applicable qu'à condition que les sociétés soient liées au sens de l'article 11 C.Soc. Dans l'avis 12/5, la CNC souligne qu'une entreprise liée au sens de l'article 11 C.Soc. reste une entreprise liée même si elle est laissée en dehors de la consolidation en application des dispositions de l'AR C.Soc. relatifs à la consolidation. En effet, la définition de l'article 15, §5 C.Soc. ne prévoit pas les possibilités prévues aux articles 107 à 112 AR C.Soc.

La CNC estime que, pour les entreprises liées, ainsi que pour les entreprises non liées, le chiffre d'affaires et le total du bilan doivent être déterminés à la date de clôture. Par conséquent, on devra également examiner à ce moment si les entreprises sont liées au sens de l'article 11 C.Soc. Cependant, lorsque ce lien ne s'est établi qu'au cours de l'exercice, la Commission estime que seule une partie du chiffre d'affaires, proportionnelle à la période qui prend cours au moment de l'établissement du lien jusqu'à la date de clôture de l'exercice, doit être prise en considération pour la détermination des critères de l'article 15, §1^{er} C.Soc. sur la base consolidée. Ceci implique que seul le chiffre d'affaires postérieur à l'acquisition doit être sélectionné.

Conséquences sur le plan du droit des sociétés

Les petites sociétés non cotées :

- peuvent dresser leurs comptes annuels selon le schéma abrégé au lieu du schéma complet (art. 93 C.Soc.);
- sont disposées de dresser un rapport de gestion avec le contenu minimum imposé par l'article 96 (art. 94 C.Soc.);
- sont dispensées de nommer un commissaire (art. 141, 2° C.Soc.).

Il faut noter que, pour la nomination d'un commissaire, chaque société sera considérée individuellement, sauf les sociétés qui font partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés (quelque soit le pays qui impose cette obligation).

Conséquences en matière de Code des impôts sur les revenus

Nous profitons de l'occasion pour signaler que la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2010 comporte un cadre XV intitulé « Taille de la société ».

La première question est formulée ainsi : **La société est-elle liée à une ou plusieurs autres sociétés au sens de l'article 11 C.Soc. ? OUI – NON**

Selon l'article 11 C.Soc. il faut entendre par « sociétés liées à une société » :

- les sociétés qu'elle contrôle (peut importe dans quel pays sont situées les filiales);
- les sociétés qui la contrôlent (éventuellement la mère étrangère);
- les sociétés avec lesquelles elle forme consortium (notamment, la majorité des membres de l'organe de gestion en commun);
- les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées *sub a), b) et c).*

Si vous répondez OUI, il faut communiquer les critères de taille *sur une base consolidée* ; le personnel est additionné et, en ce qui concerne le chiffre d'affaires et le total de bilan, il faut d'abord faire la somme des données et ensuite éliminer les relations interco (participations, créances, dettes, facturations, management fees ...).

Si vous répondez NON, il faut communiquer les critères de taille *sur une base individuelle* pour l'exercice d'imposition 2010 (généralement le bilan au 31.12.2009).

Quels sont maintenant les effets en matière d'impôt des sociétés lorsqu'une société est considérée comme grande?

- pas de déduction accrue des coûts de sécurisation ;
- pas de réserve d'investissement ;
- pas d'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles l'année de l'acquisition ;
- pas d'amortissement des frais accessoires ;
- pas de taux majoré pour les intérêts notionnels ;
- accroissement en cas de versements anticipés insuffisants.

Voici les articles du CIR à cet égard :

Article 185^{quater} CIR (déduction majorée des frais de sécurisation) :

« L'article 64^{ter} est cependant, en ce qui concerne l'alinéa 1^{er}, 2° (la déduction à 120% des frais de sécurisation), seulement applicable aux sociétés résidentes visées à l'article 201, alinéa 1^{er}, 1°, et aux sociétés résidentes qui, sur la base de l'article 15, du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition auquel se rattache la période imposable durant laquelle les coûts sont faits ou supportés. »

Article 194^{quater} CIR (réserve d'investissement) :

« §1^{er}. La réserve d'investissement constituée à l'expiration d'une période imposable, par des sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à cette période imposable, n'est pas considérée comme un bénéfice dans les limites et aux conditions prévues ci-après... »

Article 196 CIR (annuités d'amortissement et amortissement des frais accessoires) :

« §2. Dans le chef des sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, ne sont pas considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée :

1° la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exer-

cice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées ;

2° par dérogation à l'article 62, le montant global des frais accessoires au prix d'achat est amorti de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées. »

Article 201, alinéa 4 CIR (réserve d'investissement, déduction majorée pour les investissements de sécurisation) :

« Dans le cas visé à l'article 69, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 3° (majoration du taux pour les investissements de sécurisation), la déduction pour investissement n'est applicable qu'en ce qui concerne les sociétés résidentes visées à l'alinéa 1^{er}, 1°, et les sociétés résidentes qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées. »

Article 205^{quater} CIR (taux majoré pour l'intérêt notionnel) :

« §6. Pour les sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle elles ont bénéficié de la déduction pour capital à risque, le taux déterminé conformément aux §§2 à 5 est majoré d'un demi-point. »

Article 218 CIR (versements anticipés)

« §2. Dans le chef d'une société qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société, aucune majoration n'est due sur l'impôt, qui se rapporte aux trois premiers exercices comptables à partir de sa constitution. »

Jean Pierre VINCKE

Réviser d'entreprises honoraire

L'administration peut-elle taxer, au titre d'avantage anormal ou bénévole, une société qui a consenti un prêt « sans intérêt » ?⁶

1. Généralités

L'important article 26 du C.I.R. permet à l'administration fiscale d'ajouter aux bénéfices imposables d'une entreprise les « avantages anormaux ou bénévoles » que celle-ci

aurait consentis à des *tiers* (si les bénéficiaires sont des travailleurs de l'entreprise ou des dirigeants d'entreprise,

⁶ Cette chronique est extraite de l'ouvrage « Fiscalité mobilière en questions » publié par l'auteur chez Larcier, édition 2010.

on parlera d'avantages de toute nature). De tels avantages peuvent avoir la nature de dépenses ou résulter d'une absence ou d'une insuffisance de revenus. Cette disposition est donc une exception fondamentale au principe selon lequel seuls les bénéfices réalisés sont imposables. Elle permet au fisc de taxer une entreprise sur un bénéfice qu'elle s'est abstenue de réaliser. La raison essentielle qui a conduit le législateur à réécrire entièrement en 1992 cette disposition (à la suite, notamment, d'importantes difficultés d'interprétation⁷) est la lutte contre les mécanismes d'évasion fiscale internationale pratiqués par les entreprises sous la forme de transferts indirects de bénéfices. La Belgique ne se singularisant pas par une fiscalité particulièrement bienveillante, il était en effet à craindre que certaines sociétés à vocation internationale, ou faisant partie d'un groupe multinational, ne cherchent à transférer vers d'autres pays à fiscalité plus attractive des pans entiers de leurs bénéfices. L'article 26 du C.I.R. vise à mettre un frein à de telles pratiques. Il contient une règle générale, une exception à cette règle et trois dérogations à cette clause échappatoire. Ces trois dérogations forment le « volet international » de la matière et ne sera pas traité dans cet article. Mais, tout d'abord, que faut-il entendre par « avantage anormal ou bénéfvole » ?

2. Notion d'avantage anormal ou bénéfvole

Pour qu'il y ait avantage au sens de la jurisprudence, il faut que deux conditions soient réunies. Il faut un enrichissement dans le chef du bénéficiaire et une absence de rémunération effective dans le chef de celui qui octroie l'avantage.⁸

Cette double exigence qui remonte à l'époque où le texte de loi ne parlait que d'avantages sans exiger qu'ils soient en outre anormaux ou bénéfvoles n'est toutefois pas pertinente. En effet, comme le souligne très justement Jean Thilmann, « définir l'avantage par l'absence de contrepartie équivalait à violer de leur sens les adjectifs « anormaux » ou « bénéfvoles » ajoutés par le législateur et à donner une interprétation erronée de l'article 26 du C.I.R., car elle fait perdre toute signification aux termes utilisés par celui-ci ».⁹ Il semble dès lors logique de ne retenir que la première condition et non la seconde.

7 L'article 26 est applicable dans sa forme actuelle depuis l'exercice d'imposition 1993. Voir la modification législative de l'article 26 du C.I.R. résultant de la loi-programme du 27 avril 2007.

8 Voir Anvers, 13 mai 1991, *R.G.F.*, 1991, p. 342 ou Bruxelles, 21 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/119.

9 J. THILMANN, *Transferts indirects de bénéfices*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, p. 33; point de vue que l'on retrouve aussi chez GERNAY et DEBACKER, *Le Belge et les paradis fiscaux, mythe ou réalité?*, Diegem, Ced.Samsom, 1997.

Pour que cet avantage soit imposable, il doit être soit anormal, soit bénéfvole. Un avantage anormal est un avantage qui est contraire à l'ordre habituel des choses, aux usages commerciaux établis.¹⁰ Un avantage bénéfvole est un avantage qui est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou qui est accordé sans contrepartie.¹¹ C'est ce qui est fait sans obligation, à titre gracieux. Pour que l'article 26 du C.I.R. s'applique, il n'est donc pas forcément requis une intention de réduire les bénéfices taxables de l'entreprise. L'appréciation du caractère anormal ou bénéfvole d'un avantage est l'œuvre du juge du fond qui, en cette matière, fait quelquefois appel aux services d'un expert.

3. Prêts sans intérêt et avantage anormal ou bénéfvole

Lorsqu'une société fait un prêt sans retenir le moindre intérêt, elle encourt le risque de se voir taxer un avantage anormal ou bénéfvole correspondant à l'intérêt normal qu'elle aurait du calculer ; en se privant d'intérêt elle a en effet consenti une forme de libéralité que l'administration considère comme susceptible de tomber sous le coup de l'article 26 du CIR.

La jurisprudence fait parfois preuve de plus de souplesse en ce domaine et admet ce type de prêt sans intérêt dans des cas bien spécifiques où le juge estime que cette opération permet indirectement à la société de conserver des revenus imposables

Nous avons relevé quelques décisions intéressantes :

- Une société mère belge accorde à sa filiale française deux prêts à long terme sans intérêts. Il n'était pas contesté que la société française était dans une situation financière qui ne lui permettait pas d'acquitter les intérêts sur les prêts. L'administration ne parvient pas non plus à réfuter les arguments de la société mère justifiant le prêt sans intérêt (la possibilité de poursuivre une activité commerciale en France, le maintien de la valeur comptable de la filiale au niveau de sa valeur d'acquisition). L'avantage doit être considéré comme n'étant pas anormal.¹²
- Une société mère belge accorde à sa filiale française un prêt sans intérêt. Elle justifie cet avantage par le fait que cette opération devrait servir à attirer les moyens financiers externes nécessaires en vue d'offrir une protection pour sa propre participation financière et pour les prêts déjà accordés. La cour constate que l'ensemble

10 Cass., 10 avril 2000, *Pas.*, 2000, I, n° 240.

11 Cass., 31 octobre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 280.

12 Mons, 19 mars 2004, *Fiscologue*, n° 931, 9 avril 2004.

de la transaction s'est déroulé sur une courte période et que le prêt sans intérêt était la conséquence, non pas de difficultés de paiement, mais des exigences posées par une entreprise de crédit française. La cour se dit convaincue que la filiale française était parfaitement en mesure de payer des intérêts. Par conséquent, l'octroi du prêt sans intérêt doit être considéré comme un avantage anormal ou bénévole.¹³

- Une société octroie un prêt sans intérêt à une personne physique n'exerçant aucune activité dans la société de sorte que cet avantage n'est pas imposable dans son chef. L'octroi d'un prêt sans intérêt en l'absence de toute contrepartie est incompatible avec le but de lucre d'une société commerciale.¹⁴
- Une société mère octroie un prêt sans intérêt à sa filiale. La cour estime que le caractère anormal ou bénévole ne peut être démontré ici. En effet, il peut être avantageux de prêter sans intérêt lorsque pareille opération permet au prêteur d'obtenir un avantage, à plus ou moins long terme. Dans le cas présent, la société mère a obtenu une contrepartie puisque la valeur de sa participation a augmenté de plus de 95 % grâce à l'assainissement de la situation de sa filiale.¹⁵

4. Conséquence négative pour la société qui a bénéficié de la remise d'intérêts (la société qui a reçu l'avantage anormal ou bénévole): l'article 207, alinéa 2 du CIR

L'article 207, alinéa 2 du CIR s'oppose à toute déduction ou compensation (au titre de libéralités déductibles, déduction pour investissement, pertes fiscales, RDT, capital à risque) sur la partie du résultat de la période imposable qui provient (notamment) d'avantages anormaux ou bénévoles qu'une société reçoit, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise établie en Belgique ou à l'étranger à l'égard de laquelle elle se trouve, directement ou indirectement, dans des liens d'interdépendance. La finalité de cette disposition est d'empêcher qu'une société dépla-

ce des bénéficiaires d'une société vers une autre société, en vue de permettre à cette autre société de compenser ce bénéfice par une déduction extracomptable (RDT, pertes fiscales antérieures, etc.).

5. Exemple d'application de l'article 207, alinéa 2 du CIR

Supposons qu'une société française décide de constituer une filiale belge pour réaliser en Belgique une partie de ses activités. La filiale belge achète ensuite un immeuble pour 300.000 EUR. En vue de permettre cette acquisition, la maison-mère française consent à sa nouvelle filiale un prêt de 300.000 EUR. La filiale belge se trouve en perte, ce qui est logique, en raison des frais d'installation qu'elle a dû assumer. Si la société-mère française décide de ne porter à sa filiale aucune charge d'intérêts, l'administration belge pourra, par application de l'article 207, alinéa 2 du CIR, considérer l'abandon d'intérêts comme un avantage anormal reçu. Dès lors, la base imposable minimale de la société sera, en dépit de sa perte comptable de l'année, de 300.000 EUR multiplié par le taux d'intérêt du marché relatif à un tel prêt. Si la société demande, en revanche, une rémunération d'intérêts normale, la perte de la filiale deviendra encore plus grande, mais au moins la société échappera à l'application de l'article 207, alinéa 2.

Ce cas démontre à quel point une telle disposition revêt une importance extrême dans le cadre de transactions entre sociétés liées. Cet exemple révèle aussi que l'interdiction de compenser les avantages anormaux ou bénévoles avec les pertes de l'année a pour effet qu'il y aura toujours une imposition de l'avantage dans le chef du bénéficiaire, et ce, quel que soit le résultat de la période imposable. Ce point de vue est d'ailleurs confirmé dans une question parlementaire.¹⁶

Pierre-François COPPENS

Maître de conférences aux FUCaM et à l'Ulg
Conseil fiscal, BDO

13 Gand, 20 mai 2003, *Fiscologue*, n° 899, 8 août 2003.

14 Gand, 20 mai 2003, *Fiscologue*, n° 901, 29 août 2003.

15 Mons, 3 novembrae 1989, *Cour. fisc.*, 90/171.

16 Q. n° 340 de M. L. VAN CAMPENHOUT du 1^{er} avril 2004, Bull. Q. R., Ch. Repr., sess. 2003-2004, n° 51, p. 6204.