

PACIOLI



FLASH

Le taux de 6 % pour les boissons non alcoolisées

Une précision importante a été apportée par l'Administration au sujet de l'application du taux de 6 % à appliquer à la vente des boissons non alcoolisées.

L'Administration stipule que le taux de 6 % ne peut être appliqué que lorsqu'il s'agit d'une livraison de biens. Pour ce qui concerne la consommation de boissons non alcoolisées dans les cafés et les restaurants, il ne s'agit pas d'une livraison de biens mais d'un service compris dans une prestation de service plus globale. Le taux de 6 % ne s'applique donc pas à ce genre d'établissement. Ce ne serait que dans le cas d'un distributeur automatique de boissons, qui ne se situerait pas en un lieu où d'autres prestations de service sont également fournies, que ce taux serait applicable à la vente de boissons non alcoolisées.

Déclaration à l'impôt des personnes physiques (parties I et II)

Dès le 25 mai prochain, les comptables(-fiscalistes) IPCF pourront être mandatés par leurs clients pour compléter via internet leur déclaration (Parties I et II) sur les revenus à l'impôt des personnes physiques en Belgique. Vous pouvez dès à présent vous inscrire (ou désigner une personne au sein de votre cabinet) comme gestionnaire local auprès de l'administration, en complétant le formulaire disponible au format pdf sur le site tax-on-web. Rendez-vous sur www.tax-on-web.be pour connaître le détail de la marche à suivre

La « PME fiscale » : de 24 500 EUR à 36 000 EUR et la limite de 13% – les pièges cachés

Historique et ratio legis

Il fut un temps où l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R.1992 – la « disposition anti-abus de droit » – n'existait pas. À cette époque, des techniques fiscales extrêmement agressives et étrangères à la réalité ont vu le jour dans le chef de conseils fiscaux, qui se profilaient davantage comme des marchands que comme des titulaires d'une profession libérale. Certains ont ainsi imaginé – surtout pour certaines professions libérales – des cessions exorbitantes de clientèle à une société – généralement unipersonnelle –, suivies du paiement d'un intérêt fiscalement intéressant, alors que les rémunérations étaient réduites, parfois même à des montants qui ne permettaient pas aux contribuables concernés de subvenir à leurs besoins vitaux.

S O M M A I R E

- Flash 1
- La « PME fiscale » : de 24 500 EUR à 36 000 EUR et la limite de 13% – les pièges cachés 1
- Apport en société 7
- La Cour d'Arbitrage annule les dispositions avantageuses des amortissements pour les PME 8
- La date limite pour l'adaptation des statuts au C. soc. est reportée au 1^{er} octobre 2005 8

Dans ces conditions, une réaction du législateur fiscal était inévitable :

- a. le relèvement du taux d'imposition des plus-values de cessation de 16,50 % à 33 %;
- b. l'instauration de la règle 4 x 4;
- c. l'instauration de la règle du million;
- d. la canalisation de la pratique consistant à payer un intérêt et ce, par une limitation tant de la base de calcul que du montant de l'intérêt.

Entre-temps, ces abus ont totalement disparu... mais les mesures prises à l'époque n'en demeurent pas moins en vigueur. La règle du million a d'abord été tempérée par la Cour d'arbitrage ⁽¹⁾ et a été légèrement diminuée avec l'introduction de l'euro, devenant ainsi la « règle de 24 500 euros ». La loi du 8 janvier 2004 (*Moniteur belge* du 26.01.04) prévoit cependant à présent une forte augmentation, étalée sur quatre ans, bien que la ratio legis – à savoir la raison pour laquelle la mesure légale a été prise – de l'époque (c'est la loi du 28 décembre 1992 qui a instauré la règle du million) ait disparu entre-temps. La raison invoquée officiellement est l'absence d'indexation. Notons cependant que cette mesure fiscale n'existe que depuis 1992 et qu'il n'y a donc aucune raison, en 2004, de céder à la panique, sachant que d'autres montants n'ont pas été indexés depuis des décennies (p. ex., les avantages pour le petit déjeuner et le repas principal, les tranches en matière d'impôt des sociétés, etc.).

Mesures

L'article 215 du C.I.R. fixe les six ⁽²⁾- et non cinq, comme le laisse supposer l'art. 215 C.I.R. - conditions pour qu'une société puisse être qualifiée de « PME fiscale » :

- l'actif du bilan : les sociétés financières : détention d'actions ou parts dont la valeur n'excède pas la moitié des capitaux propres;
- le passif du bilan : les sociétés filiales ou sœurs : les actions ou parts de la société - le capital - doivent être détenues à concurrence d'au moins la moitié par des personnes physiques;
- une distribution de dividende n'excédant pas 13 %;

(1) Arrêt de la Cour d'arbitrage 44/94 du 1.10.1994 (*M.B.* 18.6.1994) : l'art. 215 , 4° a été complété dans le sens qu'une rémunération était suffisante dès qu'elle était au moins égale au résultat imposable à l'impôt des sociétés, si celui-ci est inférieur à un million BEF.

(2) Voir aussi « Taux de l'impôt des sociétés » Georges Honoré - Pacioli 93 du 28.02.2001 p. 3-6.

- ne pas former un groupe auquel appartient un centre de coordination;
- une rémunération de dirigeant d'entreprise de minimum 24 500 EUR - 36 000 EUR;
- un revenu imposable inférieur à 322 500 EUR.

Entre-temps, la loi du 8 janvier 2004 (*Moniteur belge* du 26 janvier 2004) a modifié l'article 215, 4° comme suit : Le montant de 24 500 EUR est porté progressivement à 36 000 EUR, de la manière suivante :

- 27 000 EUR pour l'exercice d'imposition 2005,
- 30 000 EUR pour l'exercice d'imposition 2006,
- 33 000 EUR pour l'exercice d'imposition 2007,
- 36 000 EUR pour l'exercice d'imposition 2008,

étant entendu que toute modification de la date de clôture des comptes annuels apportée à partir du 26 septembre 2003 demeure sans effet.

Les pièges cachés

Ne plus être considéré, d'un point de vue fiscal, comme une société susceptible de bénéficier des taux réduits – dénommée ci après « PME fiscale » – implique :

- jusqu'à l'exercice d'imposition 2003 :
 - la perte des taux réduits à l'impôt des sociétés;
 - la perte du crédit d'impôt;
- à partir de l'exercice d'imposition 2004 :
 - idem que jusqu'à l'exercice d'imposition 2003;
 - l'amortissement des actifs « *prorata temporis* » (voir à ce sujet l'article ci-après);
 - l'amortissement des frais accessoires de la même manière que l'actif;
 - la perte de la possibilité de constituer une « réserve d'investissement immunisée »;
 - l'application de la majoration pour versements anticipés insuffisants ou tardifs pendant les trois premières années de vie de la société.

Dans la pratique quotidienne, les conditions citées sous le 3° distribution de dividendes de maximum 13 % – et le 5° – la règle de 24 500/36 000 EUR – nous semblent les plus dangereuses pour la société et son conseil.

1. La limite de 13 %

Le dividende de 13 %, calculé sur le capital réellement libéré, ne pose pas de problème en règle générale. La Cour de cassation a cependant dû se prononcer sur la question de savoir dans quelle mesure les dividendes imputés sur les réserves déjà taxées entraînent ou non en ligne de compte. La plus haute juridiction du pays a jugé que tous les dividendes attribués entraînent en ligne

de compte. (3) Le capital n'est pas non plus réévalué en fonction de la dépréciation monétaire. (4)

Il y a cependant lieu de compte des observations et précisions suivantes :

– pour le calcul de la limite de 13 %, il faut également tenir compte des « intérêts requalifiés en dividendes ». C'est ici que se situe le danger, étant donné que cette requalification se situe au niveau des deux composantes du calcul d'un intérêt - à savoir la base de calcul et le taux d'intérêt.

Et aussi illogique que cela puisse paraître : le calcul de la limite de 13 % est le résultat d'une division, avec un numérateur (N) et un dénominateur (D).

N = le dividende attribué majoré de la partie de l'intérêt requalifiée en dividende

D = le capital réellement libéré.

Le danger se situe donc tant dans le N que dans le D, étant donné que l'on compare véritablement des « pommes et des poires ». La requalification dans le N n'est pas ailée, étant donné l'insécurité juridique de l'interprétation de la notion de « taux du marché ». En outre, le D ne comprend pas la base de calcul des intérêts requalifiés. Cela signifie que les 13 % sont dépassés dès qu'un eurocent d'intérêt est requalifié en dividende si la société distribuait déjà un dividende brut de 13% aux actionnaires. Il n'est donc pas tenu compte de la base de calcul de cet eurocent !

De manière logique, le D ne contient pas les réserves incluses dans le capital, mais ce même D ne contient pas davantage la réduction fictive du capital fiscal qui a eu lieu lors d'une « acquisition de propres actions ou parts », même si, du point de vue du droit des sociétés, le capital n'est pas réduit.

Pour éviter les malentendus, il est vivement recommandé que :

– le rapport de l'assemblée générale fasse explicitement mention de la distribution d'un « dividende brut de x% sur le capital fiscal réellement libéré ». Voir à ce propos nos conseils précédents; (5)

(3) Cour de cassation du 10.03.1995 concernant les dividendes imputés sur des réserves déjà taxées.

(4) Cour d'appel de Bruxelles du 14.05.1991 et Q.P. 341 du 11.7.1986 de M. Bourgeois sénateur Bull. 658.

(5) « Rapport de l'assemblée générale » José Haustraete - Pacioli 95 du 31 mars 2001.

– la comptabilité comprenne divers comptes pour le capital. Nous suggérons :

100.000 capital réellement libéré (en espèces)

100.100 capital réellement libéré (en nature)

100.200 capital non considéré comme réellement libéré

100.300 le capital (issu de réserves)

En effet :

– seul le capital des comptes 100 000 et 100 100 apparaît dans le D de la fraction citée;

– le capital du compte 100 000 vaut éventuellement pour le P.M. réduit de 15%;

– le capital du compte 100 200 porte notamment sur la réduction fictive du capital fiscal en cas « d'acquisition de propres actions » et n'entre pas en ligne de compte pour le D;

– le capital du compte 100 300 n'entre pas en ligne de compte pour le D.

Nous craignons que l'administration fiscale se montre plus stricte dans l'évaluation du pourcentage des intérêts attribué : la loi fiscale autorise uniquement un « taux correspondant au taux pratiqué sur le marché » (art. 18, 3° et art. 55 C.I.R.1992) . Selon nous, l'intérêt débiteur que la loi fiscale impute pour un solde débiteur – art. 18, § 3, 1°, d) de l'A.R./C.I.R.1992 –, ne constitue en l'espèce qu'une indication, mais pas une norme contraignante. En outre, il est préférable d'effectuer le calcul « au jour le jour », étant donné que la formule « (situation initiale + situation finale) / 2 » peut donner lieu à des surprises et qu'il est préférable d'éviter celles-ci à partir de l'exercice d'imposition 2004, si l'on souhaite conserver la qualification de « PME fiscale ».

La limite concernant la base de calcul est définie avec précision, mais peut donner lieu à des interprétations : le montant total des avances productives d'intérêts ne peut excéder la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période (art. 18 , 4°, C.I.R.1992).

En d'autres termes, il y a lieu d'être attentif à l'évolution de l'avance dans le courant de l'année : l'avance ne peut, à aucune date, excéder la limite citée !

Rappelons à cet égard que le nombre de mouvements – tant débiteurs que créditeurs – sur le compte courant constitue un baromètre de la qualité de la direction de la société et/ou du conseil. Aux yeux d'un juge, un nombre excessif de mouvements pourrait – à juste titre, selon nous – être indicatif d'une confusion de patrimoine, avec toutes les conséquences que cela suppose !

Il est également recommandé de marquer clairement la distinction entre deux types d'avances, à savoir, d'une part, les avances productives d'intérêts et, d'autre part, les avances gratuites.

Il est clair qu'il est préférable que ces paiements d'intérêt s'appuient sur des conventions écrites... dans le respect des règles de l'intérêt personnel (p. ex., art. 259, 260 et 261 du Code des sociétés, pour la SPRL).

Du fait de l'instauration d'impôt de 10 % sur les bonus de liquidation les PME distribueront en effet à l'avenir plus de dividendes que par le passé. Les années où la qualification de « grande société d'un point de vue fiscal » ne joue aucun rôle, on peut éventuellement procéder à la distribution d'un dividende élevé, afin d'alléger quelque peu la société au profit des actionnaires. Dans ce contexte, un dividende élevé étalé sur plusieurs années n'est généralement pas à conseiller.

Rappelons quand même que la limite de 13 % avait une raison d'être à une certaine époque, mais que, depuis, la ratio legis a totalement disparu. Pourtant, cette mesure est source d'une grande insécurité juridique, surtout dans le domaine de la requalification des intérêts. Il est recommandé que le comptable-fiscaliste I.P.C.F. de la PME – la grande majorité des entreprises belges – y soit particulièrement attentif et fasse preuve de prudence dans les conseils qu'il donne à son client.

En ce qui concerne la problématique de la notion « d'avances » en relation avec la notion de « prêt d'argent », il y a lieu de noter que la jurisprudence n'est pas unanime. C'est ainsi que la Cour d'Anvers a jugé qu'une créance via le compte courant peut bel et bien être considérée comme un « prêt d'argent » !⁽⁶⁾

2. la limite d'une rémunération de 24 500 – 27 000 – 30 000 – 33 000 – 36 000 EUR

2.1. Qu'entend-on par « rémunération » ?

Sont prises en considération, les rémunérations visées à l'article 32, c'est-à-dire :

- la rémunération mensuelle brute, avant déduction des charges sociales;
- les charges sociales prises en charge par la société;
- les avantages de toute nature;
- les loyers requalifiés⁽⁷⁾;

(6) Anvers 25.06.03 et 5.9.2000 - Fiscologue 911 du 5.11.2003 p. 9.

(7) 215/44 Com.I.R. et Q.P. 593 du 18.1.1994 de M. Suykerbuyk - Bull. 739 p. 1355.

- les indemnités de licenciement;
 - les revenus de remplacement;
 - les arriérés;
 - les cotisations personnelles retenues;
- qui sont à charge du résultat de la période imposable.

Le simple fait que les rémunérations soient prélevées via le débit du compte courant – ce qui doit être évité à tout prix – est insuffisant.⁽⁸⁾

En référence à la déclaration à l'impôt des personnes physiques, on pourrait prendre en considération : en principe, tout ce qui apparaît sous les codes 400/425 à 403/428 de cette société !

Il y a cependant un point positif à ajouter : il ressort de la doctrine administrative que les tantièmes attribués sur l'exercice N, à l'occasion de l'assemblée générale suivant la date de clôture de cet exercice - et donc, généralement au cours de l'année civile N+1 suivante⁽⁹⁾, entrent néanmoins en ligne de compte – pour l'exercice d'imposition 2005, pour la règle des 27 000 EUR.

Cette technique peut en effet constituer une solution d'urgence pour le cas où, dans le courant de l'année, on a payé délibérément moins de 27 000 EUR (exercice d'imposition 2005) dans la conviction que le revenu imposable à l'impôt des sociétés serait inférieur à ces 27 000 EUR. Cependant, si ce revenu imposable est proche de la rémunération ou finit par la dépasser, on peut, par mesure de sécurité, encore attribuer un tantième pendant l'année N+1 pour l'année N. Le risque existe aussi qu'un contrôle fiscal relève ce revenu imposable, si bien que la société concernée se retrouverait d'un seul coup privée de tous les avantages de la PME fiscale, avec parfois des conséquences plus importantes que celles évoquées ci-avant. Il est évident que ce tantième, contenu dans le code 400/425 de l'exercice d'imposition N+1, revenus de l'année N, n'entre plus en ligne de compte lors de l'exercice d'imposition relatif aux revenus de l'année N+1.

Il est à remarquer que cette technique n'est pas utilisable pour les revenus des avocats et des architectes..., qui sont considérés comme des « profits ». Cela vaut uniquement si l'objet de la société est différent de l'activité d'avocat, d'architecte ou de réviseur d'entreprises.⁽¹⁰⁾

Toutefois, si le dirigeant d'entreprise perçoit des commissions par le biais de factures, mais imposées

(8) 215/48 Com.I.R.

(9) Circ. Ci. RH 421/456.042 du 31.08.1994 Bull. 742 p. 2676.

(10) 215/45 Com.I.R. et 32/6 Com.I.R.

comme des « rémunérations de dirigeant d'entreprise » – ce qui dépend des circonstances de fait, propres à chaque cas – elles peuvent être prises en considération pour déterminer si la limite est atteinte. (11)

2.2. Le salarié et le mandat non rémunéré

La Cour d'appel d'Anvers a jugé que la rémunération d'un salarié, agissant en qualité d'administrateur, entre en ligne de compte, parce que la « rétribution » qui a été payée à l'administrateur-salarié doit être considérée comme une rémunération au sens de l'art. 32 du C.I.R.1992. (12)

Le tribunal de première instance de Bruges a jugé qu'une rémunération attribuée à un travailleur ayant un mandat d'administrateur non rémunéré doit suffire, étant donné que la loi fiscale parle d'une rémunération qui doit être attribuée uniquement en raison du mandat de dirigeant d'entreprise. (13)

Le principe d'attraction s'applique en principe : toutes les rétributions allouées ou attribuées à un dirigeant d'entreprise sont imposées en tant que « rémunération de dirigeant d'entreprise ». (14)

Étant donné que la Cour d'arbitrage (15) a considéré entre-temps que ce principe d'attraction ne s'applique pas aux salariés qui exercent également un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant ou de liquidateur ou des fonctions analogues dans la même société, on peut considérer que les rémunérations des travailleurs - art. 31 C.I.R.1992 - n'entrent plus en ligne de compte pour la règle de 27 000 EUR (exercice d'imposition 2005).

2.3. Deux situations marquées « pas de chance » (16) - Que se passe-t-il si l'exercice est prolongé ou raccourci ?

Bien que loi fiscale ne soit pas claire sur ce point, la réponse à une question parlementaire précise que la durée de l'exercice ne joue aucun rôle : les rémunérations des dirigeants d'entreprise successifs ne peuvent pas être additionnées !

Il faut en conclure qu'il est toujours préférable d'opter pour un exercice prolongé. Ce choix permet de limiter les frais pour la société concernée, ce qui doit finalement être l'objectif de tout comptable I.P.C.F.

(11) Q.P. 534 du 8.11.1993 sénateur Dalen Bull. 736).

(12) Cour d'appel d'Anvers du 24.12.2002 concernant la règle d'un million et les salariés - De Fiscale Koerier 2003/284.

(13) Bruges 19.11.2001.

(14) Loi du 4 mai 1999, M.B. 12 juin 1999.

(15) Arrêt de la Cour d'arbitrage 30/2001 du 1.3.2001.

(16) «Les dirigeants d'entreprise et la règle du million : double malchance ! » José Haustraete - Pacioli 23 du 31.01.1998 p. 8.

- Que se passe-t-il lorsque plusieurs dirigeants d'entreprise se succèdent au cours d'un même exercice ?

L'appréciation de la règle du million doit s'effectuer dans le chef d'un seul et même dirigeant d'entreprise. Si un dirigeant d'entreprise présente sa démission à l'assemblée générale – p. ex. atteint par la limite d'âge – et qu'il perçoit en 2004 une rémunération mensuelle d'au moins 2 250 EUR, son successeur percevant lui aussi une rémunération mensuelle d'au moins 2 250 EUR, il n'est pas satisfait à la règle de 27 000 EUR (exercice d'imposition 2005), si l'un des deux n'a pas bénéficié seul d'une rémunération de 27 000 EUR au cours de l'exercice comptable !

Qui plus est : les revenus que le successeur percevait au sein de la société, en tant qu'employé, avant sa nomination ne sont pas davantage pris en considération ! (17)

Dans ces circonstances, il faudra peut-être actionner la roue de secours citée ci-avant : attribuer un tantième pendant l'année N+1 à charge de l'exercice N.

2.4. La rémunération inférieure à 27 000 EUR (exercice d'imposition 2005)

Par le passé, la Cour d'arbitrage a modifié la condition légale initiale en stipulant qu'une rémunération est suffisante, si celle-ci est au moins égale au revenu imposable de la société. Il ressort d'une question parlementaire qu'est visé ici, le montant sur lequel l'impôt des sociétés est payé. En termes fiscaux, cela signifie qu'il faut prendre en considération le revenu après application des articles 202 à 207 du C.I.R.1992 ou (18) le revenu imposable après application de la sixième opération, en d'autres termes, le montant qui apparaît sous le code 102 de la déclaration à l'impôt des sociétés.

Si la société clôture l'exercice sur une perte fiscale, une rémunération égale à « zéro » est logiquement suffisante.

Tant le montant de la rémunération que le montant du revenu imposable s'entendent APRÈS contrôle fiscal. (19) Dans le même ordre d'idées, toutes les mesures fiscales favorables pour une « PME fiscale » peuvent d'abord être appliquées avant de comparer la rémunération attribuée au revenu imposable de la société.

En ce sens, la « réserve d'investissement immunisée » peut, par exemple, être déduite avant la fixation du revenu imposable de la société.

(17) Q.P. 856 du 16.04.1997 de M. Van Hoorebeke Bull. 774 p. 1895 concernant les dirigeants d'entreprise qui se succèdent.

(18) Q.P. 7 du 21.09.1995 de M. Loones Bull. 759 p. 658.

(19) 215/50 Com.I.R.

2.5. La société de gestion en tant qu'administrateur ou gérant

L'article 215, alinéa 3, 4°, est libellé comme suit : « ... qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération... ».

La notion de « dirigeant d'entreprise » est une notion typiquement fiscale, introduite par l'A.R. du 20 décembre 1996 et insérée dans l'article 32 du C.I.R.1992 à partir de l'exercice d'imposition 1998. Jusqu'à l'exercice d'imposition 1997, il était question des notions de : « administrateurs », « liquidateur », « fonction analogue » (art. 32 jusqu'à l'exercice d'imposition 1997) et « associés actifs » (art. 33 jusqu'à l'exercice d'imposition 1997) .

L'actuel article 32 dispose que : « Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique qui... ».

La lecture conjointe de ces dispositions fiscales permet de conclure que seules les personnes physiques entrent en ligne de compte pour la rémunération de 27 000 EUR (exercice d'imposition 2005).

La doctrine administrative et la jurisprudence se sont également montrées partagées sur la question par le passé :

- Dans sa réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances a déclaré que seules les rémunérations des personnes physiques étaient prises en considération. (20)
- La Cour d'appel d'Anvers du 11.02.2003 a eu un avis différent : le texte de la loi est clair et net, étant donné qu'il n'opère aucune distinction selon que l'administrateur est une personne physique ou une société. (21)
- La même cour s'était déjà prononcée dans le même sens précédemment. (22)
- la Cour d'appel de Gand a en revanche considéré que la règle du million s'appliquait uniquement aux personnes physiques, même si la loi fiscale ne le précise pas littéralement. À cet effet, la cour se base sur les travaux parlementaires de la loi du 28.12.1992 et sur un arrêt de la Cour d'arbitrage du 01.06.1994. (23)

Cette jurisprudence ne s'applique cependant plus à partir de l'exercice d'imposition 1998. Précédemment,

(20) Q.P. 59 du 1.9.1995 de M. Lefevre - Bull. 756 p. 86.

(21) Cour d'appel d'Anvers du 11.02.03 concernant la règle d'un million et un administrateur société - F.J.F. 2003/161.

(22) Anvers 13.04.1999 - Fiscale Actualiteit 19/5 du 11.05.99.

(23) Cour d'appel de Gand du 28.09.2000 F.J.F. 2001/76.

l'art. 215 disposait en effet que : « ... qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou un associé actif, une rémunération ... ». Dans ce sens, la position de la Cour d'appel d'Anvers était compréhensible. Le texte actuel est en revanche libellé comme suit : « ... qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération... », la qualification de dirigeant d'entreprise ne s'appliquant plus qu'aux personnes physiques.

Conclusion : la discussion n'est plus d'actualité depuis l'exercice d'imposition 1998 : une rémunération attribuée à une société n'entre plus en ligne de compte. La jurisprudence doit être effectivement toujours traitée avec circonspection. Il faut en effet toujours vérifier sur quels exercices d'imposition porte la jurisprudence en question et la législation en vigueur pour ces exercices d'imposition. En ce sens, il est très utile de conserver la série des codes actualisés !

À partir de l'exercice d'imposition 2004 – l'année où la réforme fiscale de l'impôt des sociétés est entrée en vigueur – les comptables-fiscalistes I.P.C.F. des PME belges doivent être particulièrement attentifs et ne pas prendre de risques fiscaux. Si le client entend quand même mener une politique fiscale agressive, il est préférable pour le comptable-fiscaliste de limiter sa propre responsabilité par un document écrit. Le rapport des administrateurs/gérants ou le rapport de l'assemblée générale peuvent également être utilisés à cet effet. (24)

Commentaire

L'augmentation de la rémunération minimale de 24 500 à 36 000 EUR appelle quand même quelques réflexions critiques :

- La *ratio legis* – à savoir l'absence d'indexation du montant d'un million – est extrêmement étrange. Contrairement à ce qui est le cas pour l'impôt des personnes physiques, les montants à l'impôt des sociétés ne sont, en règle générale, pas adaptés ! Une seule illustration qui en dit long : les tranches pour le calcul de l'impôt des sociétés n'ont jamais été adaptées !

- Depuis décembre 1992, l'indice des prix à la consommation a augmenté de 22,63863%. À partir de l'exercice d'imposition 2008, il y aura lieu de tenir compte d'un montant de 36 000 EUR, ce qui correspond à une augmentation de 46,93% par rapport à 24 500 EUR ! En d'autres termes, on prévoit qu'entre 2004 et 2007, cet indice augmentera de manière plus qu'exponentielle !

(24) Voir supra concernant « Rapport de l'assemblée générale ».

– Si nous prenons une répartition 70-30 des revenus entre les deux époux, la société devra payer, à partir de l'exercice d'imposition 2008, une rémunération de pas moins de 36 000 EUR (époux/épouse) + 15 428 EUR (épouse/époux) = 51 428 EUR au couple ! Si la quote-part grimpe à 40%, le montant devient : 36 000 EUR + 24 000 EUR : 60 000 EUR pour le même couple !

– Au sein d'une société, il est à l'heure actuelle impossible d'avoir un statut social et fiscal propre pour le conjoint aidant du dirigeant d'entreprise - voir l'A.R. du 20.12.96 (*Moniteur belge* du 31.12.96) (volet fiscal) et la loi du 08.04.03 (*Moniteur belge* du 17.04.03)(volet social) - de sorte que chacun des conjoints du couple concerné est contraint de percevoir une rétribution de dirigeant d'entreprise propre, si la déontologie professionnelle le permet. (25)

D'un point de vue social et économique, il aurait été plus équitable de lier le montant de 36 000 EUR à la rémunération des deux époux conjointement.

– La législation fiscale belge ne connaît toujours pas le principe, généralement répandu au niveau international, de « l'unité fiscale ». Prenons le cas d'un dirigeant d'entreprise très actif, qui a trois sociétés, ces trois sociétés étant actives à trois endroits différents ou développant chacune une autre activité. Si le dirigeant d'entreprise concerné veut éviter la qualification de « grande » entreprise, il doit percevoir une rémunération de $3 \times 36\,000 = 108\,000$ EUR !

Il est regrettable que le législateur fiscal belge n'ait pas tenu compte de ces aspects, auxquels la PME et ses conseils sont confrontés. Faut dès lors s'étonner qu'une étude internationale montre que l'indice de confiance fiscale en Belgique est le plus faible de l'ensemble des pays industrialisés ? (26) C'est là incontestablement une caractéristique peu attrayante, dont l'économie belge se passerait volontiers...

José Haustraete

Membre de la Chambre exécutive de l'I.P.C.F.



Apport en société

L'article 115*bis* du droit d'enregistrement fixe le droit d'apport.

Sont assujettis au droit de 0,50 % les apports à des sociétés civiles ou commerciales ayant soit leur siège de direction effective en Belgique, soit leur siège statutaire en Belgique et leur siège de direction effective hors du territoire des Etats membres de la C.E., des biens immeubles autres que ceux effectués ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation et apportés par une personne physique.

Par ailleurs, l'article 45 stipule que le droit de 12,50 % est liquidé en ce qui concerne les apports en société de biens immeubles autres que les apports visés à l'article 115*bis*. Ce droit de 12,50 % est calculé sur la valeur des droits sociaux attribués en contrepartie des apports augmentée des charges supportées par la société.

Ces dispositions s'appliquent lors de la constitution de la société ou de l'augmentation du capital par apport en nature.

Ainsi en cas d'apport d'un bâtiment grevé d'une hypothèque, seule la partie non grevée entre en

considération pour l'augmentation du capital. Seule cette partie peut être rémunérée par des actions. La partie grevée est assimilée à la reprise d'une dette.

Exemple

Lors de la constitution de la société Monsieur Albert souscripteur apporte un immeuble dont la valeur est de 125 000 EUR grevé d'une dette hypothécaire dont le solde restant dû est de 60 000 EUR.

Le montant de l'apport en capital est de $125\,000 \text{ EUR} - 60\,000 \text{ EUR} = 65\,000 \text{ EUR}$.

Le droit d'enregistrement sur cet apport est de :

1. droit d'apport de 0,50 % de la valeur d'apport de 65 000 EUR = 325
2. droit d'enregistrement de 12,5 % de la partie non rémunérée et correspondant à la dette apportée soit 60 000 = 7 500
3. Total : 325 + 7 500 = 7 825

Georges HONORÉ

Membre de la Commission du stage

(25) En la matière, une requête a été introduite auprès de la Cour d'arbitrage contre la loi du 8 avril 2003.

(26) World Economic Forum – The World Competitiveness Report 1994 – Arthur Andersen – Teamanalyse – Belgique : 2,4 – Italie : 2,7 – France : 3,9 – Allemagne : 4,1 – Pays-Bas 4,6 – Japon : 5,9 – États-Unis : 6,0 – Grande-Bretagne : 6,5.



La Cour d'Arbitrage annule les dispositions avantageuses des amortissements pour les PME

Un Arrêt de la Cour d'Arbitrage du 31 mars 2004 annule la première phrase des dispositions inscrites à l'article 196, § 2 CIR 92, insérée par l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 de réforme de l'Impôt des sociétés.

Cet article stipule les conditions dans lesquelles les amortissements soit, doivent être comptabilisés *prorata temporis* lorsqu'il s'agit d'une société qui n'est pas considérée comme PME; soit, peuvent être comptabilisés pendant une année entière, quel que soit le moment de l'acquisition du bien immobilisé, dans les PME.

La PME était définie comme étant la société qui pouvait bénéficier des dispositions de l'article 215, al. 2 CIR 92, à savoir l'application du taux réduit. A la suite de cette modification, il n'y aura plus de distinction

entre les PME et les autres sociétés et toutes seront soumises au calcul de l'amortissement *prorata temporis*, à partir du jour de l'acquisition du bien faisant l'objet d'une immobilisation.

La Cour a estimé que les critères de l'article 215 du CIR 92 n'étaient pas objectifs pour caractériser une PME.

La Cour d'Arbitrage précise ensuite que les dispositions précitées ne sont abrogées que pour le futur et resteront applicables pour l'exercice d'imposition 2004.

Il n'est pas prévu, dans l'état actuel des choses, de nouvelles dispositions en remplacement de celles qui viennent d'être abrogées.



La date limite pour l'adaptation des statuts au C. soc. est reportée au 1er octobre 2005

Ce n'est pas le 6 février 2004 mais bien le 1er octobre 2005 au plus tard que les sociétés devront adapter leurs statuts en fonction du Code des sociétés. Un Arrêté Royal du 9 mars (M.B. 19 mars 2004, 4ème édition) reporte la date limite à octobre de l'année suivante.

Le Code des sociétés a remplacé, le 6 février 2001, les anciennes lois coordonnées. Les sociétés existantes ont toutefois eu trois ans pour adapter leurs statuts aux nouvelles dispositions et à la nouvelle numérotation du Code. Ce délai de trois ans prenait fin le 6 février 2004. Depuis cette date, tout intéressé pouvait réclamer la dissolution d'une société dont les statuts n'étaient pas en ordre. Du moins jusqu'au 19 mars dernier. Car

c'est alors qu'est paru au Moniteur un arrêté royal prolongeant le délai avec effet rétroactif au 5 février 2004.

Cet arrêté royal du 9 mars 2004 dispose que les sociétés doivent adapter leurs statuts « *au plus tard pour le 1er octobre 2005* ».

La sanction reste la même. Les administrateurs qui n'ont pas adapté en temps utile les statuts de leurs sociétés au Code des sociétés – c'est-à-dire avant le 1er octobre 2005 – risquent la dissolution judiciaire de leur société.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable:** Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: <http://www.ipcf.be> **Rédaction:** Valérie CARLIER, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec les Editions Kluwer