

PACIOLI



Un assouplissement de la structure actionnariale et de gestion des sociétés professionnelles de comptables (-fiscalistes) agréés

Récemment, à l'initiative et sous l'impulsion de la Ministre de tutelle de l'I.P.C.F., Madame Sabine Laruelle, deux arrêtés royaux qui assouplissent sensiblement les conditions au niveau de l'actionnariat et de la structure de gestion d'une société de comptables ou d'experts-comptables, agréés respectivement par l'IPCF ou l'IEC, sont parus au Moniteur belge.

Cet assouplissement s'est inspiré de la profonde réforme de la législation sur le révisorat d'entreprises, en 2007, qui a mis en œuvre un assouplissement analogue pour les sociétés de réviseurs d'entreprises. Pour les Instituts, ainsi que pour les ministres compétents, à savoir celui des PME, des Indépendants, de l'Agriculture et de la Politique scientifique, ainsi que celui pour l'Economie et la Simplification administrative, il n'était donc plus tenable d'imposer encore des conditions plus strictes que celles des (plutôt grandes) sociétés de réviseurs d'entreprises aux structures (plutôt plus petites) de comptables (-fiscalistes) agréés et d'experts-comptables/conseils fiscaux.

Ci-dessous, nous ne commenterons que les modifications aux réglementations applicables aux comptables (-fiscalistes) agréés, experts-comptables et conseils fiscaux. Pour un aperçu complet des dispositions en la matière, nous vous renvoyons à un article précédemment publié dans le Pacioli n° 184 du 4-17 avril 2005 ou à notre site web (www.ipcf.be).

Le cadre légal

Pour les sociétés de comptables (-fiscalistes) agréés, membres de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, un AR du 30/09/2009 (M.B. 21/12/2009, p. 80053) modifie l'AR du 15/02/2005 relatif à l'exercice de la profession de comptable agréé et comptable-fiscaliste agréé dans le cadre d'une personne morale.

Pour ce qui concerne les sociétés/personnes morales d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux, membres de

l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils fiscaux, un AR du 16/10/2009 (M.B. 21/12/2009, p. 80057) a modifié les dispositions spécifiques de l'AR du 04/05/1999 applicables à l'exercice de la profession dans le cadre d'une société.

Pour être complet, relevons enfin que les dispositions applicables aux réviseurs d'entreprises, membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises, concernant l'exercice de la profession au sein d'une personne morale, figurent à l'article 6 de la Loi du 22 juillet 1953, coordonnée le 30 avril 2007 (M.B., 24/05/2007).

Les conditions d'actionnariat

Antérieurement

Avant la publication des dispositions modificatives que nous commentons ci-après, des conditions strictes touchant à la structure actionnariale s'appliquaient tant aux personnes morales agréées par l'IPCF qu'à celles agréées par l'IEC.

Pour l'IPCF, il fallait qu'un minimum de 80 % des actions (actions et droits de vote) soient détenues par des

SOMMAIRE

- **Un assouplissement de la structure actionnariale et de gestion des sociétés professionnelles de comptables (-fiscalistes) agréés** **1**
- **Immigration d'une société étrangère et émigration d'une société résidente** **6**

comptables-fiscalistes agréés. Quant aux 20 % restants, ils pouvaient être détenus par un nombre limité de « tiers » qui avaient un lien familial avec les comptables (-fiscalistes) agréés actionnaires ou administrateurs/gérants de la personne morale concernée.

Au sein de l'IEC, une société professionnelle d'experts-comptables et/ou de conseils fiscaux ne pouvait être agréée que si 100 % de ses actions (actions et droits de vote) étaient détenues par des membres de l'IEC.

En comparaison, depuis 2007, seule la majorité des droits de vote doit être détenue par des bureaux d'audit et/ou des auditeurs légaux au sein des personnes morales de réviseurs d'entreprises, inscrites au tableau de l'IRE.

Le nouveau régime après modification

Tant dans les sociétés/personnes morales membres de l'IPCF que dans celles membres de l'IEC, le régime désormais applicable est conforme à celui prévalant au sein de l'IRE : seule une majorité des droits de vote doit être détenue, respectivement, par des membres (personnes physiques ou personnes morales) de l'IPCF ou de l'IEC. L'actionariat des sociétés professionnelles de comptables et d'experts-comptables se voit donc ouvert aux non-professionnels. En outre, ces tiers ne doivent plus nécessairement avoir un lien familial ou autre avec les professionnels, actionnaires/associés ou administrateurs/gérants, au sein de la société professionnelle, comme prévu auparavant à l'IPCF. Par ailleurs, il sera également possible de scinder les droits de vote et les droits d'associé, par exemple en scindant la nue-propriété et l'usufruit des actions. Naturellement, les dispositions statutaires et/ou contractuelles devront clairement définir qui exercera les droits de vote.

Il convient d'ajouter encore que toutes les actions, quelle que soit la forme juridique choisie pour la société, doivent être nominatives. Cette disposition, qui existait déjà pour tous les titulaires de professions économiques pour d'évidentes raisons, reste intégralement d'application.

Les administrateurs, gérants et membres du comité de direction

La deuxième grande innovation concerne les conditions relatives à la structure de gestion (administrateurs/gérants/membres du comité de direction : ci-après « les administrateurs »). Avant, il était exigé que tous les administrateurs soient membres de l'Institut au tableau duquel ils devaient inscrire leur personne morale/société.

Conformément au régime en vigueur chez les réviseurs d'entreprises, des assouplissements ont ici aussi été apportés. Désormais, il suffit que la majorité des administrateurs (personnes physiques ou morales) soit membres de l'Institut

(IPCF ou IEC *ou* IRE) auprès duquel la personne morale est inscrite.

Une situation spécifique : la société ne compte que deux administrateurs/gérants

Si l'organe de gestion ne se compose que de deux personnes, il suffit que l'un des deux administrateurs soit membre de l'Institut auprès duquel l'inscription a été demandée et que l'autre soit un autre professionnel du chiffre. Si cette société sollicite son inscription auprès de l'IPCF, l'administrateur IPCF devra posséder une voix prépondérante au sein de l'organe de gestion. Le mieux serait de le prévoir dans les statuts.

Afin d'apprécier si une telle société doit/peut être inscrite à l'IPCF ou à l'IEC, l'actionariat (qui détient la majorité des droits de vote) et surtout la description de l'objet social et des activités professionnelles seront notamment déterminants (voyez ci-après).

A remarquer que cette dérogation spécifique ne vaut que s'il y a deux administrateurs. Elle ne s'applique pas à toutes les autres structures de gestion comptant un nombre pair d'administrateurs. Là, on en revient à la règle générale de la « majorité » des administrateurs.

Bien sûr, les administrateurs/personnes morales doivent, conformément à l'article 61 du C. Soc., désigner une personne physique pour les représenter dans l'organe de gestion. Celle-ci sera personnellement soumise à la déontologie de son Institut.

L'indépendance

Afin d'assurer la nécessaire indépendance des différents professionnels qui sont soit actionnaires/associés, soit administrateurs/gérants/mandataires ou membres du comité de direction au sein des sociétés professionnelles de l'IPCF, la disposition suivante a été insérée dans l'arrêté :

« Les non-professionnels qui font partie de cette personne morale en tant que gérant, administrateur, actionnaire/associé, mandataire indépendant ou membre du comité de direction de cette personne morale ne peuvent faire la moindre ingérence dans l'exécution des activités professionnelles prévues à l'article 49 de la loi, par laquelle l'indépendance du comptable agréé ou du comptable-fiscaliste agréé qui exécute la mission au nom de la personne morale concernée, pourrait être mise en péril. Les non-professionnels ne peuvent pas non plus engager cette personne morale ou intervenir au nom de cette personne morale pour les activités professionnelles telles que prévues à l'article 49 de la loi ».

Un texte analogue a été prévu pour l'IEC.

Pour autant que ce soit encore nécessaire, et bien que rien n'ait été modifié à ce sujet dans le présent arrêté, nous signalons que seuls les professionnels agréés peuvent représenter la société/personne morale dans le cadre des activités professionnelles qui appartiennent à leur monopole (spécifique) d'activités réservées. Il est donc totalement impossible pour un non-professionnel qui serait administrateur/gérant/actionnaire ou mandataire au sein de la société de comptabilité, d'agir au nom de cette société/personne morale dans le cadre d'activités de comptabilité ou d'y exercer des activités de comptabilité sans avoir été agréé par un des trois instituts professionnels (I.P.C.F., I.E.C., I.R.E.).

Les sociétés interprofessionnelles : des dispositions spécifiques

Un lecteur attentif a sans nul doute remarqué que cette libéralisation des conditions d'actionariat et de gestion rend possible la création, longtemps attendue, de sociétés interprofessionnelles au sein des professions du chiffre. Il ne faudra donc plus mettre sur pied des constructions compliquées pour qu'un membre de l'IPCF et un de l'IEC puissent par exemple exercer leurs activités professionnelles au sein d'une seule et même société, dans le respect bien sûr des normes déontologiques de chaque profession et des missions que la loi réserve à chacune.

Quant à savoir au tableau de quel Institut, il y a lieu d'inscrire une telle société interprofessionnelle, cela dépendra des paramètres suivants :

– Quel est l'objet social de la société et plus spécifiquement quelles activités professionnelles réservées y ont-elles été reprises ? Exclusivement des activités réservées (et le cas échéant des activités professionnelles autorisées) figurant à l'article 49 de la Loi du 22/04/1999 (qui relèvent du « monopole » des membres tant de l'IPCF, de l'IEC que de l'IRE), ou aussi des activités énoncées à l'article 34, 1°, 2° et 6° ou 37 de la même loi (qui concernent les missions spécifiques des experts-comptables) ?

– Quel est le nom de la société concernée ? A quel titre professionnel protégé fait-il le cas échéant référence ? Notez ici que tant les activités de comptabilité et d'expertise comptable que les titres comptables (comptable agréé et expert-comptable) sont protégés par la loi, alors qu'au niveau fiscal, seuls les titres professionnels (comptable-fiscaliste et conseil fiscal) le sont.

– La majorité des droits de vote attachés aux actions est-elle détenue par un ou plusieurs professionnels de l'IPCF, de l'IEC ou de l'IRE ?

– La majorité des administrateurs/gérants/membres du comité de direction est-elle membre de l'IPCF, de l'IEC ou de l'IRE ? S'il n'y a que deux administrateurs, qui possède

une voix prépondérante dans les décisions de l'organe de gestion ?

Il faut bien sûr mettre ces paramètres en concordance dans les statuts de ces personnes morales, en fonction de la réglementation de l'Institut auquel on souhaite inscrire la personne morale concernée. Ainsi, il ne sera par exemple pas possible de constituer une société IPCF entre deux membres agréés IPCF (chacun possédant 26 % des actions) et 1 membre IEC (possédant 48 % des actions), qui sont tous administrateurs et où l'objet social inclut des missions spécifiquement réservées aux experts-comptables externes. Il ne sera pas davantage possible de faire agréer cette même société auprès de l'IEC, puisque tant la structure de l'actionariat que de l'organe de gestion ne concorde pas avec les nouvelles dispositions relatives aux sociétés d'experts-comptables.

La société interprofessionnelle entre un comptable (-fiscaliste) agréé et un expert-comptable externe mérite sans nul doute une attention particulière. L'un et l'autre, ainsi que nous l'avons exposé ci-dessus, peut être administrateur/gérant de leur société professionnelle, ce qui n'est bien sûr pas dénué d'importance. Si cette société souhaite mener exclusivement les activités d'une société de comptabilité (art. 49, Loi 22/04/1999 : l'organisation des services comptables et le conseil en ces matières ; l'ouverture, la tenue, la centralisation et la clôture des écritures comptables propres à l'établissement des comptes ; la détermination des résultats et la rédaction des comptes annuels dans la forme prescrite par les dispositions légales en la matière ; donner des avis se rapportant à toutes matières fiscales ; assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales ; représenter les contribuables + les activités autorisées sur le plan déontologique, telles que l'établissement d'un plan financier) et demander son inscription auprès de l'IPCF, son objet social ne pourra pas contenir d'activités réservées aux experts-comptables externes et il faudra que la majorité de ses droits de vote soit attribuée au membre IPCF. Par contre, si cette société souhaite également exercer des activités spécifiques aux experts-comptables, elle devra demander son inscription à l'IEC et il faudra que ces activités soient reprises dans son objet social, que le membre IPCF (qui pourra toutefois être administrateur et/ou gérant) s'abstienne de mener ces activités spécifiques au sein de la société et que la majorité des droits de vote soit détenue par l'expert-comptable externe.

Les dispositions spécifiques aux stagiaires

Pas de modification spécifique aux comptables (-fiscalistes) stagiaires à relever. Dès lors, comme avant, ils ne peuvent constituer une société de comptabilité qu'à la condition suivante : « *Le comptable stagiaire ou le comptable-fiscaliste stagiaire ne peut constituer une personne morale au sens du présent arrêté ou en être associé, gérant, administrateur, membre du comité de direction que s'il s'agit d'une personne morale*

au sein de laquelle il exerce la profession avec son maître de stage ou un membre de l'Institut ».

L'assurance RC et votre société de comptabilité

Si vous constituez une société de comptabilité avec un ou plusieurs confrères *ou y admettez des confrères*, vous devez vous montrer attentif à l'assurance en responsabilité professionnelle. Les situations suivantes peuvent se présenter :

Tous les associés sont membres de l'IPCF et affiliés à la police collective

Après l'inscription au tableau ou en cas d'adhésion ultérieure, il y a lieu de demander une extension de la couverture assurée. Cela peut se faire au moyen d'un formulaire à télécharger sur www.ipcf.be. L'extension de la couverture n'entraîne pas de hausse de prime (voyez *Pacioli*, n° 175 du 1-14 novembre 2004).

Tous les associés sont membres de l'IPCF et affiliés à une autre police que la police collective

Vos associés et vous devez demander vous-même une extension de la couverture assurée à votre assureur en responsabilité professionnelle.

Tous les associés sont membres de l'IPCF et affiliés auprès de différents assureurs

En ce cas, il faudra souscrire une assurance distincte pour la société ou alors tous les professionnels concernés devront souscrire la même police⁽¹⁾, dans laquelle la compagnie d'assurance autorisera l'extension automatique à la société.

Les associés sont membres de l'IPCF et/ou de l'IEC/IRE

Si un ou plusieurs associés/administrateurs sont membres d'un autre Institut (IEC-IRE), consultez l'assureur pour obtenir la certitude que la société soit couverte. Les polices collectives de l'IPCF et de l'IEC ont été souscrites par l'intermédiaire du même courtier d'assurances et leur contenu est aussi, en grande partie, concordant. S'il s'avère impossible d'obtenir une extension automatique de la couverture assurée, il y aura lieu de souscrire une police distincte pour la société.

Quelle que soit la situation, vous n'oublierez pas de communiquer à l'Institut la façon dont la société a été assurée, y compris en cas d'admission de nouveaux associés dans la société !

(1) Vous retrouvez le texte de la police et un formulaire de souscription sur l'Extranet de l'IPCF ou en résumé sur le site www.ipcf.be

Les conditions d'agrément

Ci-dessous, vous avez pour mémoire, un aperçu schématique des conditions que doit remplir une société pour être inscrite au tableau de l'IPCF. Ces conditions découlent tant du texte originel de l'AR du 15 février 2005 que des adaptations, récemment publiées, qui y ont été apportées.

Les Chambres Exécutives agréeront toute société civile professionnelle ou toute autre personne morale de droit belge qui a pour objet de prester des services relevant de la fonction de comptable (-fiscaliste) agréé et remplit les conditions suivantes :

- 1) **son objet et son activité** doivent être limités à la fourniture de services et de prestations réservés et/ou autorisés aux membres agréés de l'IPCF. Cela implique, notamment, l'impossibilité de mener des activités commerciales ou artisanales ;
- 2) elle doit être constituée **sous la forme d'une société commerciale ou d'une personne morale de droit belge** ;
- 3) si elle adopte la forme d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions, **toutes ses actions doivent être nominatives** ;
- 4) la majorité des **droits de vote** en son sein doit être détenue par des membres de l'IPCF ou des personnes ayant à l'étranger une qualité reconnue équivalente à celle d'un membre de l'IPCF en exécution des traités internationaux ou moyennant réciprocité ;
- 5) la **majorité de ses gérants, administrateurs, membres du comité de direction** doit être des **comptables (-fiscalistes) agréés IPCF** ou des personnes ayant à l'étranger une qualité équivalente à celle d'un comptable (-fiscaliste) agréé ;
- 6) si la **société (interprofessionnelle)** ne compte que 2 administrateurs/gérants, l'un d'eux au moins doit être membre de l'IPCF et le deuxième administrateur peut être membre de l'IRE ou de l'IEC. Le membre de l'IPCF doit avoir une voix prépondérante au sein de l'organe de gestion ;
- 7) ces personnes morales agréées IPCF ne peuvent **détenir de participations ou être mandataires** que dans d'autres personnes morales agréées, à caractère exclusivement professionnel et ayant un objet social analogue (= des personnes morales agréées IPCF/IEC/IRE).

La déontologie : l'interdiction de mener des activités commerciales parallèles reste intégralement d'application

La profonde réforme de la structure requise pour les personnes morales titulaires de professions économiques qu'induit ce nouveau régime, ne modifie EN RIEN les conditions déontologiques qui s'appliquent aux comptables (-fiscalistes) agréés. Le fait que la structure de l'actionariat et de la gestion soit ouverte à d'autres personnes et/ou d'autres professions n'implique bien sûr PAS une modification des activités professionnelles d'un comptable (-fiscaliste) agréé,

pas plus que de celles d'un expert-comptable, d'un conseil fiscal ou d'un réviseur d'entreprises, qu'ils exercent leur profession en personne physique ou par le truchement d'une personne morale.

Les règles déontologiques, et notamment l'interdiction de mener des activités commerciales, restent intégralement d'application, sans modification aucune. L'objet social de votre société professionnelle doit dès lors être mis en conformité avec la déontologie. L'interdiction déontologique d'exercer des activités commerciales sous statut indépendant (p.ex. courtier ou agent d'assurances, activités bancaires, activités immobilières, vente d'informatique, administration de sociétés commerciales, etc.) vaut bien sûr non seulement pour les personnes physiques, mais tout autant pour les personnes morales.

Entre autres conséquences, un comptable (-fiscaliste) agréé ne peut être, comme personne physique ou morale, mandataire d'une société commerciale, ni détenir directement ou indirectement une participation majoritaire dans une société commerciale ou une participation permettant de contrôler la gestion d'une société commerciale. Une interdiction qui vaut dans la même mesure pour les experts-comptables externes, les conseils fiscaux et les réviseurs d'entreprises.

Autres modifications

L'occasion a été mise à profit pour également procéder à de petites adaptations de la réglementation de l'IPCF au sujet des sociétés de moyens. Celles-ci n'ont plus à être agréées et inscrites au tableau (conformément à ce qui prévaut dans les autres professions du chiffre). Désormais, elles sont simplement autorisées aux conditions fixées dans l'arrêté royal en matière d'actionariat et de structure de gestion des sociétés de comptables. Les professionnels concernés doivent cependant encore déclarer ces sociétés de moyens à l'IPCF (et demander l'accord préalable de la chambre exécutive).

Dans le cadre de la réglementation européenne sur la libre prestation de services et la liberté d'établissement, des adaptations ont aussi été apportées à la réglementation des sociétés professionnelles IPCF et IEC pour respecter ces dispositions européennes et assimiler au maximum (dans une plus ou moins grande mesure) les professionnels étrangers aux professionnels belges tant sur le plan de la structure actionariale qu'au sein de l'organe de gestion. Pour plus de détails, nous vous renvoyons aux arrêtés (coordonnés), car cela excède le cadre de cet article.

Les modalités pratiques : une obligation de notification à votre Institut

Le professionnel qui souhaite modifier la structure actionariale ou de gestion de sa société professionnelle déjà agréée à la suite de ces nouvelles dispositions, doit bien sûr le communiquer à l'Institut dans le mois suivant la modifi-

cation, en joignant les pièces justificatives nécessaires (p.ex. *une copie du registre des actions*).

Pour les sociétés professionnelles à constituer, il reste bien sûr plus que conseillé de soumettre les projets de statuts aux services de l'Institut pour un examen préalable. Cela vaut d'autant plus pour les sociétés auxquelles participent aussi des professionnels de l'UE, soit comme actionnaire/associé, soit comme gérant, administrateur, mandataire ou membre du comité de direction. A relever qu'il n'est pas admis d'exercer des activités comptables par le biais d'une société non agréée ou en attente d'agrégation.

Le dossier d'agrégation est à déposer par lettre recommandée, adressée à l'attention du Président de la Chambre Exécutive compétente de l'IPCF, au plus tard un mois après la constitution. La demande doit émaner des gérants, administrateurs ou membres du comité de direction, personnes physiques, qui sont membres de l'IPCF.

Vous trouvez un formulaire de demande sur le site www.ipcf.be.

La compétence de la Chambre (néerlandophone ou francophone) est déterminée par la région linguistique où se situe le siège social de la personne morale demanderesse. Pour les personnes morale ayant leur siège dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale, la langue utilisée dans la demande d'inscription détermine la Chambre compétente.

Rappelons également que les Chambres exécutives réunies sont compétentes pour les demandes d'inscription de sociétés de comptabilité établies dans la partie germanophone du pays.

Le dossier doit contenir les éléments suivants, outre le formulaire de demande :

- les statuts de la personne morale, l'identité des associés et le nombre d'actions que chacun détient (le cas échéant scindé entre droits de vote et droits d'associé), ainsi que l'identité de tous les gérants, administrateurs et membres du comité de direction ;
- une preuve du respect des conditions d'agrégation ;
- tous éléments établissant le respect des prescriptions déontologiques ;
- une preuve du paiement des frais fixés par le Conseil national pour le traitement du dossier par la Chambre Exécutive (150 €).

Conclusion

Les modifications apportées aux arrêtés royaux existants que nous venons de commenter, permettent désormais aux membres de l'IPCF d'assouplir la structure actionariale et de gestion de leur société professionnelle. La constitution de personnes morales interprofessionnelles, entre différents titulaires de professions économiques, est grandement faci-

lité et favorise ainsi le rapprochement entre ces différents professionnels. L'interdiction déontologique faite aux titulaires de professions économiques d'exercer, directement ou indirectement, des activités commerciales ou artisanales parallèles dans ces personnes morales ou en dehors, reste intégralement d'application à ces titulaires de professions libérales. En d'autres termes, il est devenu possible d'impliquer des partenaires commerciaux, dans une mesure limitée,

dans une société de comptables ou d'experts-comptables, sans toutefois que cela ouvre la porte à l'exercice d'activités commerciales au travers d'une telle société professionnelle.

Geert LENAERTS

Directeur général de l'IPCF.



Immigration d'une société étrangère et émigration d'une société résidente

Les nouvelles règles issues de la loi du 11 décembre 2008
(MB 12 janvier 2009)

A. L'immigration d'une société étrangère

1. Introduction

Notre pays n'étant pas particulièrement réputé pour sa fiscalité attractive, la question du transfert en Belgique du siège social d'une société étrangère peut paraître saugrenue. En réalité, divers arguments peuvent plaider pour ce transfert : pour les actionnaires belges qui ont transféré le siège de leur société à l'étranger, les frais de gestion peuvent devenir de plus en plus dissuasifs ; la législation étrangère peut subir diverses modifications qui rendent le régime fiscal de ce pays moins intéressant ; inversement, les récentes modifications législatives intervenues en Belgique (que l'on pense, notamment, à l'unité TVA, à la déduction des revenus de brevets ou à la déduction pour capital à risque) peuvent justifier un tel rapatriement.

A cette occasion se posent plusieurs questions. Convient-il de dissoudre la société soumise au droit du pays d'origine et constituer une société nouvelle en Belgique ? La société étrangère qui transfère son siège social en Belgique acquiert-elle la nationalité belge ou sa nationalité d'origine, tout en étant soumise au droit des sociétés belge. Quelles sont les conséquences fiscales d'un tel transfert ?

2. « Système de l'incorporation » versus « système du « siège réel »

Ces diverses questions nécessitent de se pencher au préalable sur les critères de rattachement qu'appliquent les Etats pour déterminer le droit applicable. Il y a concrètement deux systèmes bien distincts : le système dit de « l'incorporation » qui est en vigueur dans la plupart des Etats anglosaxons, aux Pays-Bas ou en Suisse, par exemple : ces Etats considèrent qu'une société doit suivre le droit du pays où sont accomplies les formalités de constitution (dépôt des statuts, enregistrement de la société). D'autres Etats, dont la Belgique, l'Allemagne ou la France se basent sur le système

dit du « siège réel », et ce quel que soit le lieu où la société a été constituée. En Belgique, c'est le lieu du principal établissement (siège effectif) qui détermine le droit applicable aux sociétés. La Cour de cassation, dans un arrêt ancien célèbre (l'arrêt Lamot⁽²⁾) a jugé qu'un transfert en Belgique du siège social d'une société étrangère est possible sans que la personnalité juridique de la société étrangère n'en soit affectée, si trois conditions sont réunies :

1. la législation du pays d'origine doit admettre le transfert de la société sans qu'il faille dissoudre cette société ;
2. la société doit avoir valablement transféré son siège social conformément aux prescriptions du droit du pays d'origine ;
3. la société doit adapter ses statuts pour les mettre en conformité avec le Code des sociétés belges (sans que les caractères essentiels en soient modifiés).

Si ces conditions sont respectées, la société étrangère conservera sa personnalité juridique et ne sera pas considérée comme liquidée suite au transfert de son siège social en Belgique.

Le Code de Droit International Privé belge (DIP) a intégré cette position dans son arsenal législatif (article 112 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code DIP).

3. Transfert en Belgique du siège social d'une société étrangère les nouveaux articles 184 bis § 5 et 184 ter du CIR).

Sur le plan fiscal, la loi du 11 janvier 2008 est venue assurer un régime de neutralité fiscale pour les transferts vers la Belgique. Il importe de préciser que cette neutralité fiscale s'applique, indépendamment de la forme juridique de la société étrangère. A ce niveau, la loi du 11 janvier 2008 a un

(2) Cass., 12 novembre 1965, Pas. 1966, 336.

champ d'application beaucoup plus large que la directive fiscale Fusion du 17 janvier 2005, puisque cette dernière n'accorde la neutralité fiscale qu'aux sociétés européennes (SE) et aux sociétés coopératives européennes (SCE).

Deux dispositions nouvelles sont introduites dans le Code des impôts sur les revenus.

L'article 184 ter, § 2 du CIR énonce tout d'abord que :

« Dans l'éventualité du transfert en Belgique de son siège social, de son principal établissement ou de son siège de direction ou d'administration, par une société étrangère, en ce qui concerne les éléments liés aux établissements étrangers ou aux éléments affectés à l'étranger dont cette société dispose, les plus-values et les moins-values réalisées ultérieurement en ce qui concerne ces actifs, sont déterminées sur la base de la valeur comptable qu'elles ont au moment de l'opération. »

L'alinéa 2 ne s'applique pas s'il s'agit du transfert d'une société telle que visée à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, sauf si cette société est établie dans un état membre de l'Union européenne et y est soumise aux dispositions du droit commun en matière des impôts.

Dans les éventualités visées à l'alinéa 2, pour ce qui concerne l'établissement et les éléments visés à cet alinéa, les dispositions du présent Code restent d'application selon les modalités et aux conditions qui y sont prévues, pour les réductions de valeur, provisions, sous-estimations, surestimations, subsides en capital, créances, plus-values et réserves relatifs à l'établissement belge ou aux éléments affectés en Belgique de la société préalablement au transfert de son siège en Belgique. Le transfert ne peut pas avoir comme conséquence que le délai initialement prévu de emploi de ces plus-values soumises à ces conditions est prolongé.

Dans la mesure où, en ce qui concerne des éléments affectés ou situés en Belgique, des plus-values sont exprimées à l'occasion d'un transfert visé à l'alinéa 2, celles-ci sont assimilées à des plus-values exprimées, non réalisées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o.

Dans les éventualités visées aux alinéas 1^{er} et 2, les moins-values, réductions de valeur ou amortissements par rapport aux éléments affectés à l'étranger au moment de l'opération ou du transfert de siège, sont toutefois uniquement pris en considération dans la mesure où ils résultent en une valeur fiscale nette inférieure à la valeur comptable de ces éléments au moment de l'opération ou du transfert diminué du montant des réévaluations de ces éléments faites avant le transfert de siège qui n'a pas été effectivement soumis à impôt dans le pays d'établissement de la société avant le transfert de siège. »

L'article 184 bis, § 5 du CIR nouveau énonce, quant à lui, que :

« Dans l'éventualité où une société étrangère transfère en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège

de direction ou d'administration et par suite de ce transfert, est soumise à l'impôt des sociétés belge, dans le chef de la société résidente apparue suite à ce transfert, le montant du capital libéré est censé correspondre au capital statuaire, aux primes d'émission et aux sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires dans la mesure et les limites visées à l'article 184, alinéas 1^{er} et 2.

Les autres éléments des capitaux propres sont considérés comme des réserves taxées à l'exclusion des réserves exonérées liées à un établissement belge dont disposait cette société étrangère avant le transfert.

Par dérogation à l'alinéa 2, les autres éléments des capitaux propres transférés de l'étranger sont considérés comme des réserves exonérées s'il s'agit du transfert d'une société telle que visée à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, sauf si cette société est établie dans un état membre de l'Union européenne et y est soumise aux dispositions du droit commun en matière des impôts.

L'exonération visée à l'alinéa 3 s'applique et reste d'application dans la mesure où cette quotité est portée et maintenue à un ou plusieurs comptes distincts du passif et où elle ne sert pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques. »

La loi prévoit tout d'abord un système de report des plus-values. Cela signifie que les plus-values latentes liées aux actifs étrangers transférés ne sont pas taxées à l'occasion de transfert en Belgique. Les plus-values et les moins-values qui interviennent suite au transfert du siège sur les actifs étrangers ne sont, en général, pas imposables ou déductibles en Belgique si l'établissement stable étranger est sis dans un pays avec lequel la Belgique a signé une convention préventive de la double imposition.

Les plus-values ou moins-values qui sont réalisées, par la suite, sur les éléments de cet établissement étranger sont à déterminer sur la base de leur valeur comptable et non de leur valeur réelle.

Les moins-values, réductions de valeur ou amortissements sur les éléments situés à l'étranger ne sont pris en compte que dans la mesure où ils aboutissent à une réduction de la valeur fiscale nette de ces éléments au moment du transfert. Cette disposition vise à lutter contre ce qu'on appelle un « step up fiscal » sur les éléments étrangers et éviter une déduction trop importante en Belgique.

Les règles décrites ci-avant ne s'appliquent toutefois pas en cas de transfert d'une société étrangère qui n'est pas soumise à l'impôt sur les revenus ou qui est établie dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notamment plus avantageuses qu'en Belgique (sociétés visées par l'article 203 §1^{er} du CIR), sauf si cette société est établie dans un Etat membre de l'Union européenne et y est soumise aux dispositions du droit commun en matière d'imposition.

En ce qui concerne les capitaux propres à reprendre en Belgique, la loi nouvelle précise que le capital libéré en Belgique à la suite du transfert correspond au capital statuaire augmenté des primes d'émission et des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires. Tous les autres éléments sont considérés comme des réserves taxées (sauf les réserves exonérées liées à un établissement belge préexistant).

Mais, en cas de transfert d'une société étrangère qui n'est pas soumise à l'impôt sur les revenus ou qui est établie dans un pays dont les dispositions de droit commun sont notamment plus avantageuses qu'en Belgique, ces autres éléments de capitaux propres seront considérés comme des réserves exonérées en Belgique, sauf si cette société est établie dans un Etat membre de l'Union européenne et y est soumise aux dispositions du droit commun (donc, à l'exclusion, par exemple, des holding 29) en matière d'imposition (dans ce dernier cas, ces réserves seront considérées comme taxées). On observera que ces règles sont plus sévères qu'avant l'entrée en vigueur de la loi, le ministre des Finances ayant antérieurement déclaré que le critère de taxation prévalait sur le taux d'imposition appliqué aux réserves.

Enfin, si la société étrangère disposait déjà d'un établissement belge avant le transfert du siège, les pertes antérieures subies dans un établissement belge sont intégralement déductibles des revenus de la société devenue résidente (les pertes « étrangères » ne sont, par contre, pas déductibles).

B. L'émigration d'une société belge

1. Principes

Afin d'éviter une perte de la base imposable, le législateur a prévu (article 210, § 1^{er}, 4^oCIR) que le régime fiscal de la liquidation est, en principe, applicable aux sociétés qui transfèrent à l'étranger, leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration.

La conséquence fiscale qui résulte de cette assimilation de l'émigration à l'étranger au régime de liquidation est l'impôt applicable sur les plus-values latentes (c.-à-d. sur la différence, entre la valeur réelle des actifs à la date du transfert et leur valeur comptable) et sur les réserves et plus-values exonérées existantes à la date de l'émigration.

De plus, un précompte mobilier (Pr.M.) devra être retenu sur les sommes assimilées à un dividende distribué.

2. Le nouvel article 214 bis du CIR

Par exception, le transfert de siège d'une société européenne, ou d'une société coopérative européenne, résidente, vers un autre Etat membre de l'Union européenne peut, depuis la loi du 11 décembre 2008, bénéficier d'un régime de neutralité fiscale conditionnel.

Comme on pouvait s'y attendre, le législateur belge fait toutefois preuve de moins de largesse que dans le cas d'une émigration d'une société étrangère. Le législateur s'est, en effet, contenté de se mettre en conformité avec la Directive fiscale Fusions en ne prévoyant un régime de neutralité fiscale que pour le transfert à l'étranger du siège social d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE) de la Belgique vers un autre Etat membre. Le régime de neutralité fiscale ne s'applique donc pas à toutes les formes légales de sociétés. Il s'ensuit qu'un transfert de siège social réalise par une société belge autre qu'une SE ou SCE sera imposable et que le régime de liquidation sera d'application (taxation des réserves immunisées et des plus-values latentes).

Par ailleurs, la loi ajoute que la neutralité fiscale ne sera accordée que pour autant que les éléments belges transférés soient affectés et maintenus dans un établissement stable belge après le transfert. Il y aura donc une imposition des éléments qui ne sont pas maintenus dans l'établissement stable belge.

Il faut, en outre, que les réserves exonérées de la société européenne ou de la société coopérative européenne qui ne sont pas liées avant ce transfert, à un établissement étranger, se retrouvent en tant que telles dans les capitaux propres de l'établissement belge de cette société

Les pertes professionnelles éprouvées en Belgique avant le transfert du siège restent déductibles dans le chef de l'établissement belge dont dispose la société après le transfert du siège (article 240bis, § 2 CIR).

Pierre-François COPPENS

Tax Manager, BDO - Delvaux, Fronville, Servais et Associés.

Chargé de Cours aux FUCaM et à la Chambre belge
des Comptables et Conseils fiscaux

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** : Etienne VERBRAEKEN, 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** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Etienne VERBRAEKEN. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.