



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 94 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - mars 2016 - info@idefisc.be

Editorial

L'Europe crée l'insécurité juridique

Un des principes généraux de bonne administration reconnu par la justice européenne est celui de sécurité juridique : toute administration doit garantir aux citoyens et aux entreprises la sécurité juridique, c'est-à-dire la certitude des conséquences juridiques des actes conclus avec l'autorité. C'est pour cette raison qu'en principe un Etat ne peut remettre en cause des accords conclus, de bonne foi, avec des entreprises ou d'autres contribuables, et ce même en matière fiscale.

Pourtant, la Commission européenne ne se prive pas, depuis quelque temps, de remettre en cause elle-même des accords conclus par le fisc de certains Etats avec des entreprises. C'est toute la discussion des « *rulings* », dont la validité est à présent dis-

cutée par la Commission européenne, dotée pourtant de très peu de compétences en matière fiscale, mais qui utilise à cet effet des règles de droit de la concurrence en donnant une interprétation particulièrement extensive de la notion d' « *aides d'Etat* ».

Ce fut le cas récemment à propos de la Belgique en ce qui concerne l' « *excess profit ruling* », comme pour d'autres pays, presque systématiquement choisis parmi les « petits » pays de l'Union.

L'offensive de la Commission est manifestement politique : elle veut s'approprier des pouvoirs en matière fiscale, au profit des « *grands* » Etats, gênés par les avantages fiscaux que, pour des raisons d' « échelle » les Etats plus petits sont amenés à accorder. Les cibles choisies sont systéma-

tiquement des entreprises bien connues du public et la médiation est assurée par les autorités européennes de manière très professionnelle.

Ensuite, diverses associations au service de la cause des Etats contre les entreprises, qui ne sont que des lobbies tout en se qualifiant d'ONG, prennent le relais en reprochant à des entreprises de s'organiser, même légalement, pour payer le moins d'impôt. Elles semblent oublier que les impôts sont des coûts, et que le rôle des entreprises est de limiter les coûts non productifs lorsqu'ils sont légalement évitables.



Thierry AFSCRIFT



Les coups de griffe de l'ours

Manipulation

Dans presque toutes les grandes affaires financières et fiscales, et certaines autres, une certaine presse obtient, dès le début de l'enquête, des informations très précises sur l'évolution de celles-ci. Presque toujours, il s'agit d'affirmer la culpabilité de certains prévenus, de préférence parmi les plus connus, avant tout jugement, et sur la base de simples supputations. On peut alors parler du « *scandale* », du nom de la personne qui est victime de ces indiscretions.

La presse fait son travail en révélant des informations, mais, systématiquement, il faut constater que celles-ci ne peuvent provenir que de personnes soumises au secret professionnel. Il est très rare que les indiscretions proviennent de l'administration fiscale, mais beaucoup plus fréquent que leur source ne puisse être autre que les milieux de l'enquête pénale.

Pourtant, personne n'est jamais condamné, et aucune enquête sérieuse n'est jamais menée à propos de ces indiscretions, qui constituent pourtant des délits.

C'est d'autant plus étonnant que, souvent, il y a non seulement une violation de l'instruction, mais aussi une véritable manipulation : il s'agit de salir la réputation des personnes prévenues, dont il s'avère, souvent, qu'elles sont ensuite innocentées. Mais les acquittements ne sont jamais publiés en première page ...

Sommaire

L'Europe crée l'insécurité juridique	1
Enfin une réforme significative des droits d'enregistrement sur les donations immobilières	6
Du changement en Région wallonne à propos du droit de vente	8
Un contribuable peut rectifier sa déclaration fiscale lorsque celle-ci contient des erreurs	9
Travail au Luxembourg: l'administration doit motiver l'avis de rectification de la déclaration	10
Quand est-il possible d'obtenir une exonération du précompte immobilier pour improductivité ?	12
Comment déduire une rémunération décidée mais dont le montant n'a pas encore été arrêté ?	13

Enfin une réforme significative des droits d'enregistrement sur les donations immobilières

Voici plusieurs années que les droits de succession et les droits d'enregistrement ont été régionalisés en Belgique, ce qui a enfin permis une saine concurrence fiscale entre les Régions. Plus résistantes à cette évolution, les donations d'immeubles en sont cependant longtemps restées le parent pauvre.

La matière a été révisée tout récemment, dans chacune des trois Régions, qui ont chacune sensiblement réduit les droits de donation portant sur des immeubles.

C'est, comme toujours, la Région flamande qui a initié le mouvement, suivie par la Région de Bruxelles-capitale, qui, sous réserve de certaines spécificités, s'est purement et simplement alignée sur le tarif général applicable en Flandre depuis le 1^{er} juillet 2015 ; la Région wallonne a suivi ensuite, le 17 décembre 2015, en baissant significativement ses taux (quoique dans une mesure moindre), mais en maintenant sa structure tarifaire complexe.

Rappelons qu'en matière de donations immobilières, les droits d'enregistrement sur les donati-

ons seront en principe déterminés par le domicile du donateur (quel que soit le lieu de situation de l'immeuble), pour autant qu'il y soit domicilié depuis au moins deux ans, six mois et un jour.

En Région flamande, l'ancien tarif prévoyait des droits de donation immobilière de 30% pour une valeur supérieure à 500.000€ en ligne directe et entre conjoints (ceux-ci comprenant les cohabitants légaux ou de fait ; par exception, le logement familial était - et reste - exempt de droits entre conjoints), et des taux de 65%, 70% et 80%, au-delà de la tranche de 175.000€, respectivement pour les donations à des frères/sœurs, entre des oncles, tantes, neveux ou nièces, ou entre toutes autres personnes..

Ces taux extrêmes rendaient impraticable toute donation immobilière vers ces personnes, pour qui il était quasiment obligatoire de vendre l'immeuble pour payer les droits ; il en résultait une importante perte de recettes fiscales (tant il est connu qu'il vaut mieux prélever moins sur une base taxable élargie, que beaucoup sur une base taxable nulle), mais aussi un frein économique à l'accès à la propriété et à la surface de crédit des contribuables.

Ces taux ont été portés à un maximum de 27% en ligne directe et entre conjoints, et à 40% entre toutes autres personnes, dans les deux cas au-delà de 450.000€.

De plus, un tarif préférentiel pouvant descendre à respectivement 18% ou 31%, est d'application en Flandre si certains engagements sont pris par les donataires au niveau de la rénovation énergétique de l'immeuble, à accomplir dans les cinq ans suivant la donation, et pour un minimum de 10.000€ HTVA : des dépenses pouvant donc s'avérer modestes, mais générant un tarif plus que concurrentiel.

En Région de Bruxelles-capitale, les anciens tarifs étaient de 30% au-delà de 500.000€ entre cohabitants et en ligne directe, et de respectivement 65%, 70% et 80% au-delà de 250.000€, pour, respectivement, les donations entre frères et sœurs, oncles, tantes, neveux ou nièces et entre toutes autres personnes. Un tarif préférentiel était prévu pour la donation du logement familial.

Dorénavant, un taux de 27% s'appliquera en ligne directe à partir de la valeur de 450.000€, et de 40% entre toutes autres personnes. Néanmoins, ce tarif ne s'applique pas aux cohabitants de fait, contrairement à ce qui est le cas en Région flamande (les cohabitants de fait sont donc taxés au tarif applicable entre étrangers).

Autre nouveauté en Région de Bruxelles-capitale : la suppression de la réserve de progressivité au cours des trois ans précédant le décès. Avant le 1^{er} janvier 2016, un immeuble donné dans les trois

ans précédant le décès en Région de Bruxelles-capitale, était néanmoins pris en compte pour le calcul des droits de succession ; désormais, les immeubles donnés restent définitivement (fiscalement) hors succession. Cette mesure ne supprime toutefois pas la progressivité durant la vie du donateur, qui oblige celui-ci à prévoir des donations tous les trois ans pour fractionner les tranches taxables.

En Région wallonne, les tarifs étaient extrêmement complexes et comportaient de nombreuses tranches et seuils d'imposition variant en fonction du degré de parenté ; le taux maximal était de 30% entre conjoints et en ligne directe au-delà de 500.000€, et de 65%, 70% et 80% au-delà de 250.000€, pour les donations respectivement entre frères et sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, et entre toutes autres personnes.

Un tarif préférentiel était prévu

pour la donation de la résidence principale, mais à de très nombreuses conditions, et qui de plus s'avérait de peu d'intérêt pour les immeubles d'une valeur supérieure à 100.000€...

En Région wallonne, ce sont essentiellement les tranches qui ont été adaptées, conduisant globalement à une diminution des droits de donation sur un immeuble donné dont la valeur est inférieure à 500.000€ (puisque le taux maximum reste de 30% à partir d'une valeur de 500.000€) ; néanmoins, les taux applicables aux donations respectivement entre frères et sœurs, oncles, tantes et neveux, nièces, et entre toutes autres personnes, font dorénavant l'objet d'un tarif, enfin un peu plus raisonnable, de respectivement 40% entre frères et sœurs, et 50% pour toutes autres personnes, au-delà d'une valeur de 450.000€. Des diminutions complémentaires sont prévues pour les donations de résidence principale.

En clair, il reste plus intéressant, fiscalement parlant, de donner un immeuble lorsque l'on est domicilié en Flandre, ou à Bruxelles, mais la balance des intérêts entre le souci de l'économie fiscale et celui de ne pas se déraciner sera plus en équilibre à dater de ce 1er janvier 2016, et pourrait permettre à certains contribuables résidant en Région wallonne de ne pas devoir nécessairement s'exiler pour bénéficier de tarifs acceptables.

Signalons néanmoins que selon les tranches, et l'identité des donataires, les droits dus en Wallonie pourront atteindre deux fois ceux dus à situation égale en Flandre ou à Bruxelles ; une étude au cas par cas reste donc nécessaire, pour pouvoir profiter de manière optimale de diminutions de tarifs pouvant s'avérer fort intéressantes.



Séverine SEGIER

“

En clair, il reste plus intéressant, fiscalement parlant, de donner un immeuble lorsque l'on est domicilié en Flandre, ou à Bruxelles, mais la balance des intérêts entre le souci de l'économie fiscale et celui de ne pas se déraciner sera plus en équilibre à dater de ce 1er janvier 2016, et pourrait permettre à certains contribuables résidant en Région wallonne de ne pas devoir nécessairement s'exiler pour bénéficier de tarifs acceptables.

Signalons néanmoins que selon les tranches, et l'identité des donataires, les droits dus en Wallonie pourront atteindre deux fois ceux dus à situation égale en Flandre ou à Bruxelles ; une étude au cas par cas reste donc nécessaire, pour pouvoir profiter de manière optimale de diminutions de tarifs pouvant s'avérer fort intéressantes.

”

Du changement en Région wallonne à propos du droit de vente

La Région wallonne a adopté de nouvelles mesures budgétaires ayant des implications en droit fiscal. L'une d'entre elles concerne l'augmentation du droit de vente.

En vertu de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement applicable en Région wallonne, le droit d'enregistrement sur la transmission à titre onéreux de biens immeubles est, en principe, de 12,5 %.

Par un décret du 17 décembre 2015 concernant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2016, la Région a porté le taux de 12,5 % à 15 % lorsque le contribuable acquiert une troisième habitation.

Différentes conditions doivent être remplies pour que ce nouveau taux s'applique.

Il faut, tout d'abord, être en présence d'un bien immeuble affecté en tout ou en partie à l'habitation. De plus, l'acquéreur doit, à la date de la vente, de l'échange ou de toute convention translatrice à titre onéreux de propriété ou d'usufruit concernant ce bien immeuble, posséder la totalité

ou au moins 33 % en pleine propriété ou en usufruit sur au moins deux autres immeubles d'habitation.

L'application du taux de 12,5 % est dorénavant subordonnée à une déclaration certifiée et signée, annonçant expressément que l'acquéreur ne possède pas la totalité ou au moins 33 % en pleine propriété ou en usufruit sur au moins deux autres immeubles, affectés en tout ou partie à l'habitation, situés en Belgique ou à l'étranger.

En l'absence d'une telle déclaration ou cas de déclaration inexacte, la convention est enregistrée au taux de 15 % et une amende égale aux droits éludés sera due.

Par « habitation », il faut entendre l'immeuble ou la partie d'immeuble, notamment la maison unifamiliale ou l'appartement, qui, de par sa nature, est destiné à être habité par un ménage ou qui est utilisé comme tel. L'application du taux de 15 % peut être évitée si l'acquéreur a réellement cédé, par acte authentique, les immeubles lui appartenant, au plus tard dans les douze mois de l'acte authentique d'acquisition du troisième immeuble.

Cette réforme est applicable aux conventions translatoires à titre onéreux d'immeubles, signées à partir du 1er janvier 2016.

“

La Région wallonne a adopté de nouvelles mesures budgétaires ayant des implications en droit fiscal. L'une d'entre elles concerne l'augmentation du droit de vente.

Cette mesure constitue une nouvelle atteinte au droit de propriété. Il est regrettable que la Région vienne contrebalancer des mesures favorables, comme la réduction des droits de donation portant sur des immeubles, par des mesures comme celle concernant les droits de vente.

”

Cette mesure constitue une nouvelle atteinte au droit de propriété. Il est regrettable que la Région vienne contrebalancer des mesures favorables, comme la réduction des droits de donation portant sur des immeubles (voir article de Séverine SEGIER), par des mesures comme celle concernant les droits de vente.



Florence CAPPUYNS

Un contribuable peut rectifier sa déclaration fiscale lorsque celle-ci contient des erreurs

On rappelle régulièrement que le droit fiscal est une matière d'ordre public. Ceci signifie que nul ne peut y déroger et que la loi doit s'appliquer dans tous ses volets quand les conditions de son application sont réunies. C'est, par exemple, la raison pour laquelle une juridiction de fond n'est jamais tenue d'entériner un accord convenu entre l'administration et un contribuable si elle estime que cet accord contrevient à la loi.

Par un jugement du 21 mai 2015, le tribunal de première instance de Namur a clairement affirmé une autre conséquence liée au fait que le droit fiscal est d'ordre public : un contribuable n'est pas irrévocablement lié par les erreurs qui seraient contenues dans sa déclaration.

En l'espèce, une société avait sollicité l'exonération de 150% du versement effectué en vue de l'acquisition de droits dans des productions cinématographiques en application d'une convention de tax shelter.

Cette exonération fut refusée par l'administration au motif que le

montant de ce versement n'avait pas été correctement comptabilisé à un compte distinct du passif comme l'exige pourtant la législation relative au tax shelter. Un avis de rectification fût donc adressé à la société.

Suite à cet avis de rectification, la société décida de convoquer une nouvelle assemblée générale afin d'approuver de nouveaux comptes annuels, cette fois, correctement établis.

L'administration refusa de tenir compte de cette nouvelle comptabilité. Le litige fut porté devant le tribunal qui donna donc gain de cause au contribuable estimant que toutes les erreurs qu'elles soient matérielles, de fait ou de droit grevant la déclaration pouvaient être invoquées par le contribuable pour permettre l'établissement de l'impôt réellement dû.

“

Cette décision a le mérite de rappeler que la mission de l'administration n'est pas d'établir l'imposition la plus élevée possible mais bien d'établir l'impôt légalement dû eu égard à la réalité des faits

”

Cette décision a le mérite de rappeler que la mission de l'administration n'est pas d'établir l'imposition la plus élevée possible mais bien d'établir l'impôt légalement dû eu égard à la réalité des faits.



Pauline MAUFORT

Travail au Luxembourg: l'administration doit motiver l'avis de rectification de la déclaration

Un résident belge était engagé dans les liens d'un contrat de travail à durée indéterminée auprès d'une société luxembourgeoise, comme gestionnaire de chantier.

Pour l'année de revenus 2010, il avait déclaré un montant de 53.562,86 euros au titre de revenus d'origine étrangère devant être exonérés en Belgique par convention.

En 2011, l'administration fiscale lui adressa une demande de renseignements, sollicitant des informations relatives au lieu effectif de son travail.

Il répondit à cette demande de renseignements en joignant la copie de son contrat de travail, une attestation de son employeur ainsi qu'un certificat d'affiliation du Centre de la Sécurité sociale du Grand-Duché du Luxembourg à son nom.

L'administration adressa ensuite au contribuable un avis de rectification de sa déclaration relative à l'exercice d'imposition, estimant que sa déclaration était inexacte.

Cet avis était motivé comme suit :

«Un revenu d'origine étrangère ne peut être exonéré que s'il est effectivement prouvé que les conditions prévues par une convention bilatérale préventive de la double imposition pour l'octroi de l'exonération sont remplies.

Par ma demande du 20/10/2011, il vous était demandé d'apporter la preuve que les rémunérations perçues tombent sous l'application des dispositions de cet article 15 de la CPDI précité entre autre de prouver que l'emploi est bien exercé au Grand Duché et de démontrer votre présence physique sur le territoire luxembourgeois.

Votre réponse n'ayant pas satisfait à ma demande précitée, les rémunérations subiront le régime ordinaire de taxation prévu aux articles 130 à 168 CIR92 sans pouvoir faire usage des dérogations visées ci-avant ».

Le contribuable répondit à cet avis de rectification exposant notamment que l'application de l'article 15 de la CPDI conclue entre le Grand-Duché du Luxembourg et la Belgique ne constituait pas, selon lui, une disposition d'exception par rapport au régime général d'imposition (belge) mais bien une norme internationale primant le droit interne. Selon le contribuable, vu le libellé de l'article 15 de cette CPDI, ce serait en fait à l'administration

fiscale de prouver que, contrairement à ce qui résulterait de sa déclaration, le demandeur travaillait en Belgique et devait être imposé dans cet Etat sur ses revenus professionnels.

L'administration fiscale notifia au contribuable sa décision de taxation et annonça le maintien de sa position reprise dans son avis de rectification précité et l'enrôlement d'une cotisation supplémentaire avec 56.536,86 euros au code 1250.

Le contribuable fit valoir devant le tribunal l'illégalité de la taxation en raison de l'absence de motivation de l'avis de rectification.

L'envoi préalable de l'avis de rectification est en effet une formalité substantielle dont le non-respect conduit à l'annulation de l'imposition.

Le tribunal de première instance de Namur, qui était saisi de l'affaire, rappelle très justement que l'avis de rectification doit comprendre les trois éléments suivants :

- la raison pour laquelle il a été fait usage de la procédure de rectification de la déclaration ;
- le montant des revenus et autres éléments sur lesquels la taxation se fondera ;
- la manière dont ces revenus et éléments ont été constatés.

Le respect de la formalité prévue

par l'article 346 du CIR/92 a pour but d'informer le contribuable d'une manière motivée des revenus et autres éléments que l'administration se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis, en vue de lui permettre d'examiner la rectification proposée, de contester celle-ci et de la rejeter ou de l'accepter. Aussi, les éléments et motifs d'un avis de rectification doivent permettre au redevable d'examiner et de discuter la rectification envisagée. L'avis de rectification doit, comme le souligne le tribunal, permettre au contribuable de comprendre le point de vue de l'administration de manière

à pouvoir exercer son droit à la défense.

En l'espèce, le contribuable avait mentionné dans sa déclaration fiscale le montant de 53.562,86 euros au titre de revenus d'origine étrangère devant être exonérés en Belgique par convention et correspondant au salaire perçu par le contribuable de son employeur luxembourgeois.

Or, l'administration fiscale, dans son avis de rectification, ne précisait pas quel montant de rémunération perçue par le contribuable elle entendait retenir en vue de l'imposer en Belgique. Le montant qu'elle reprit, dans la cotisation litigieuse, au code 1250 (traitements, salaires, etc.), était de 56.536,86 euros.

Le tribunal constate que dans cet avis de rectification, l'administration, qui ne mentionne pas le montant des revenus qu'elle entend imposer en Belgique via la rectification annoncée, et n'explique a fortiori pas non plus comment elle a déterminé celui-ci.

En réalité, l'administration expliquera lors des plaidoiries qu'elle s'est fondée sur le certificat de salaire du contribuable, joint à la réponse à la demande de renseignements du contribuable.

Le tribunal constate donc que le contribuable n'a pu, au stade de la réponse à donner à l'avis

de rectification, répondre de quelque façon que ce soit quant au quantum des revenus que l'administration entendait imposer en Belgique, au titre de salaire dans son chef.

Il en résulte pour le tribunal une violation par l'administration fiscale de l'article 346, al. 1er, du CIR/92.

Le tribunal annule dès lors la cotisation subséquente.



Pascale HAUTFENNE

“ *Le tribunal constate que le contribuable n'a pu, au stade de la réponse à donner à l'avis de rectification, répondre de quelque façon que ce soit quant au quantum des revenus que l'administration entendait imposer en Belgique, au titre de salaire dans son chef.*

Il en résulte pour le tribunal une violation par l'administration fiscale de l'article 346, al. 1er, du CIR/92.

”

Quand est-il possible d'obtenir une exonération du précompte immobilier pour improductivité ?

En vertu des articles 15, § 1er et 257, 4° du Code des impôts sur les revenus, le précompte immobilier peut être réduit, à la demande du contribuable, dans une mesure proportionnelle à la durée et à l'importance de l'inoccupation, de l'inactivité ou de l'improductivité d'un bien immeuble, dans le cas notamment où ce bien immeuble bâti, non meublé, est resté inoccupé et improductif pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année.

À de nombreuses reprises, les cours et tribunaux, gantois notamment, ont été saisis de cette question et se sont positionnés sur cette problématique.

Dans un arrêt du 10 mars 2015, la Cour d'appel de Gand a confirmé le raisonnement qu'elle avait déjà tenu dans le passé, notamment dans un arrêt du 13 janvier 2015 (faisant l'objet d'un commentaire dans la revue de décembre 2015).

En l'espèce, le contribuable revendiquait la réduction proportionnelle du précompte immobilier. L'immeuble litigieux était un entrepôt d'une grande superficie.

L'immeuble semble avoir été inoccupé pendant toute l'année 2011. Le contribuable apportait la preuve de l'inoccupation et de l'improductivité par des pièces justificatives.

L'administration faisait valoir que le bien immeuble était repris dans l'activité économique du contribuable, activité concernant exclusivement le commerce et la location de biens immobiliers. Elle en déduisait qu'il s'agissait d'une forme d'occupation du bien. Elle avait, en outre, soulevé

le fait qu'un bien restant temporairement non loué devait être considéré comme faisant partie des risques normaux pour le contribuable exerçant une telle activité et que par conséquent, il n'y avait pas improductivité au sens de l'article 15 du Code. La Cour de cassation, dans un arrêt du 15 mars 2013, avait condamné cette position.

La Cour d'appel rappela le principe selon lequel il incombe au contribuable qui invoque une dispense et donc une exception au

La Cour conclut que l'improductivité du bien immeuble est indépendante de la volonté de l'intimé pour la moitié de l'année en cause. Elle releva, en effet, les différents efforts effectués par le contribuable pour tenter de remettre en location le bien immeuble et condamna ainsi la position sévère de l'administration.

La Cour d'appel rappelle ainsi à juste titre l'importance de la preuve dans ce genre de litiges. En vertu de la théorie des éléments générateurs, le contribuable qui souhaite bénéficier d'une réduction voire d'une exonération de précompte, doit démontrer que toutes les conditions légales sont réunies et par conséquent se ménager toutes les preuves justificatives démontrant les efforts effectués pour rendre le bien productif. Cette preuve est suffisante : le fisc ne peut ajouter des conditions à celles prévues par la loi, ni refuser le bénéfice de celle-ci à des sociétés exerçant une activité immobilière, si la loi ne le fait pas.

principe de taxation, de prouver qu'il se trouve dans les conditions pour pouvoir en bénéficier.

La Cour conclut que l'improductivité du bien immobilier est indépendante de la volonté de l'intimé pour la moitié de l'année en cause. Elle releva, en effet, les différents efforts effectués par le contribuable pour tenter de remettre en location le bien immobilier et condamna ainsi la position sévère de l'administration.

La Cour d'appel rappelle ainsi à juste titre l'importance de la preuve dans ce genre de litiges. En vertu de la théorie des éléments générateurs, le contribuable qui souhaite bénéficier d'une réduction voire d'une exonération de précompte, doit démontrer que toutes les conditions légales sont réunies et par conséquent se ménager toutes les preuves justificatives démontrant les efforts effectués pour rendre le bien productif. Cette preuve est suffisante : le fisc ne peut ajouter des conditions à celles prévues par la loi, ni refuser le bénéfice de celle-ci à des sociétés exerçant une activité immobilière, si la loi ne le fait pas.



Florence CAPPUYNS

Comment déduire une rémunération décidée mais dont le montant n'a pas encore été arrêté ?

Peut-on déduire une provision constituée pour couvrir une rémunération de gérant dont les méthodes de calcul ont déjà été déterminées mais dont le montant n'a pas définitivement été arrêté ?

C'est la question qui fût récemment soumise au tribunal de première instance de Bruxelles.

En l'espèce, la société avait conclu avec sa gérante, un avenant à une convention de « rétribution promérite » (rémunération due mais non encore attribuée) prévoyant que pour l'exercice se clôturant le 30 juin 2009, l'engagement serait constitué d'un montant forfaitaire de 105.000€ majoré de 7,5% du chiffre d'affaire de l'exercice. Cet avenant précisait que ces montants étaient accordés pour compenser les efforts déployés par la gérante au cours de l'exercice et qui avaient permis de dégager un résultat exceptionnel.

Une provision pour risques et charges fut constituée pour le montant litigieux et déclarée, par la société, comme une provision exonérée sur base de l'article 48 du CIR.

L'administration fiscale avait cependant considéré que la majoration forfaitaire de 105.000€ était liée au résultat exceptionnel dégagé lors de l'exercice et que la provision constituée ne pouvait donc être fiscalement exonérée sur base de l'article 48 du CIR. Sur cette base, elle avait imposé le montant litigieux à titre de surestimation de passif.

En première instance, la société fit valoir deux arguments. A titre principal, elle invoquait que le montant litigieux de 105.000€ avait immédiatement acquis le caractère de dette certaine et liquide et qu'il était ainsi déductible sur base des articles 49 et 195 du CIR à titre de frais professionnels.

A titre subsidiaire, elle invoqua qu'à s'en tenir à la comptabilisation de ce montant dans les provisions pour risques et charges, il n'y avait, en tout état de cause, aucune méconnaissance du principe suivant lequel ces provisions doivent être constituées systématiquement et ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice.

Cette argumentation va être en tout point suivie par le tribunal qui va adopter une position tout à fait pragmatique. Il va, en effet, décider que peu importe la qualification donnée à la dette, celle-ci ne peut être considérée comme une surestimation du passif imposable à ce titre.

“

Ce jugement garde toutefois un intérêt pour le contribuable puisqu'il promeut une interprétation restrictive de la condition d'indépendance du résultat de l'exercice. Le tribunal semble en effet considérer qu'un montant déterminé de manière forfaitaire ne peut pas être considéré comme étant directement lié au résultat de l'exercice même si celui-ci n'est accordé qu'en raison des bons résultats constatés pour l'exercice en question.

”

ne peut pas être considéré comme étant directement lié au résultat de l'exercice même si celui-ci n'est accordé qu'en raison des bons résultats constatés pour l'exercice en question.



Pauline MAUFORT

Selon le tribunal, soit le montant doit être considéré comme relevant des frais professionnels parce qu'il a acquis immédiatement le caractère de dette certaine et liquide. La comptabilisation en provision relève alors d'une erreur et la condition d'indépendance du résultat de l'exercice ne s'applique pas. Le montant litigieux ne peut par conséquent pas être considéré comme une surestimation du passif.

Soit, le montant litigieux devait effectivement être comptabilisé dans les provisions pour risques et charges. Dans ce cas, seul l'engagement complémentaire de rémunération proméritée - soit les 7,5% du chiffre d'affaire de l'exercice - était effectivement lié au résultat, l'augmentation du compte des provisions pour risques et charges étant quant à elle liée à l'augmentation de l'engagement et non directement au résultat de l'exercice. Dans cette hypothèse également l'imposition du montant litigieux à

titre de surestimation du passif ne se justifiait donc pas.

Cette motivation a de quoi surprendre. On aurait, en effet, attendu du tribunal qu'il se positionne sur la question de la qualification à donner à la dette : frais professionnel ou provision pour risques et charges.

Nous sommes d'avis que dès lors que la méthode de calcul avait été arrêtée et que la gérante avait acquis un droit incontestable à cette rémunération, celle-ci devait être qualifiée de frais professionnel. Les conditions de déduction contenues à l'article 49 étant par ailleurs rencontrées, rien ne s'opposait à la déduction des sommes litigieuses.

Ce jugement garde toutefois un intérêt pour le contribuable puisqu'il promeut une interprétation restrictive de la condition d'indépendance du résultat de l'exercice. Le tribunal semble en effet considérer qu'un montant déterminé de manière forfaitaire



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Florence CAPPUYNS
Pauline MAUFORT
Séverine SEGIER

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

juin 2016

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à info@idefisc.be.

Les informations publiées par
IDEFISC sont données à titre de
renseignements; il ne s'agit pas de
consultations juridiques portant sur des
situations déterminées.

Ce numéro est aussi disponible
en néerlandais. Si vous souhaitez
le recevoir, envoyez s'il vous plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be