

# Newsletter



Édition de mars 2017

## Advisory

02 Comment déterminer le prix des actions lors d'un rachat d'entreprise?

## Audit & Assurance

- 03 Avis récents de la CNC
- 04 Nouveau cadre législatif pour l'organisation de la profession et la supervision publique des réviseurs d'entreprises
- 06 Pratique du ruling comptable – Décision individuelle relevant du droit comptable
- 08 IFRS 9, la norme appelée à remplacer IAS 39

## Tax & Legal

- 09 Suppression des acomptes trimestriels à la TVA: à partir du 1<sup>er</sup> avril 2017
- 10 Extension du régime fiscal préférentiel aux revenus des droits de propriété intellectuelle
- 12 Nouvelle disposition 'filet de sécurité' plus modérée
- 13 Toute négligence sera sanctionnée: l'importance d'une inscription à la fois correcte et complète dans la BCE
- 14 Suppression de la taxe de spéculation et extension du champ d'application de la taxe sur les opérations de Bourse
- 16 TVA et groupements autonomes: conditions et obligation de déclaration
- 18 Un nouvel avis CNC commente l'obligation de conservation en cas de changement de solution comptable informatisée

20 Et quelles sont les obligations de conservation imposées par le droit fiscal en cas de changement de solution informatisée?

22 Responsabilité de l'actionnaire/associé unique à l'égard des dettes de sa filiale

## Agenda

24 Séminaires & formations en collaboration avec Grant Thornton

# Comment déterminer le prix des actions lors d'un rachat d'entreprise?

## La valeur d'entreprise comme point de départ de la valorisation

Le prix offert pour une entreprise est typiquement déterminé sur la base du bénéfice opérationnel ou des flux de trésorerie escomptés de l'entreprise cible. Les revenus de l'entreprise avant intérêts, impôts, amortissements et réductions de valeur - également qualifiés 'd'EBITDA' - sont un critère fréquemment utilisé pour déterminer le bénéfice.

Les charges et produits non récurrents sont éliminés sur la base d'une analyse approfondie des chiffres. Cette analyse résulte en un 'EBITDA normalisé' qui est ensuite multiplié par un 'multiple' pour parvenir à la 'valeur d'entreprise'.

## Exemple

*Imaginons que le prix initial offert pour le rachat d'une entreprise déterminée - €50 millions, par exemple - soit basé sur un EBITDA normalisé de €5 millions et un multiple EBITDA de 8,0x. Dans le jargon professionnel, ce prix est qualifié de valeur d'entreprise.*

La valeur d'entreprise doit tenir compte de divers facteurs, parmi lesquels:

- les risques et incertitudes liés à l'opération de rachat
- la croissance prévisionnelle du bénéfice de l'entreprise
- les synergies prévisionnelles susceptibles de découler du rachat de l'entreprise.

## Valeur d'entreprise vs. valeur des actions

La valeur d'entreprise ne tient pas compte du timing d'une opération ni du financement nécessaire de l'activité sous-jacente. C'est la raison pour laquelle l'offre de reprise d'un acheteur reposera généralement sur les hypothèses suivantes:

- (i) une offre de rachat des actions sur une base 'cash-free & debt-free' (hors valeurs disponibles & hors dettes); et
- (ii) l'activité est rachetée avec un niveau normal de fonds de roulement.

Les hypothèses susmentionnées font que la valeur d'entreprise doit être corrigée, dans la mesure où l'entreprise a des valeurs disponibles ou des dettes et s'il y a une différence entre le fonds de roulement à la date du rachat et le niveau 'normal' du fonds de roulement.

Le tableau suivant offre un exemple de calcul simple et montre également que ces corrections peuvent avoir un impact important sur le prix final qui est payé pour les actions de l'entreprise:

De la valeur d'entreprise à la valeur des actions		
<b>Valeur d'entreprise (€5 millions x multiple 8,0)</b>		<b>€40,0m</b>
Plus valeurs disponibles		€1,5m
Moins dettes		(€7,5m)
Plus fonds de roulement à la date du rachat	€12,0m	
Moins niveau normal du fonds de roulement	(€14,0m)	
Correction du fonds de roulement		(€2,0m)
<b>Valeur des actions</b>		<b>€32,0m</b>

Dans les prochains numéros, nous approfondirons certains concepts tels que 'cash-free' (hors valeurs disponibles), 'debt-free' (hors dettes) et 'fonds de roulement normalisé'.



# Avis récents de la CNC

## **Avis CNC 2016/22**

Conservation des livres et pièces justificatives en cas de tenue de comptabilité informatisée

## **Avis CNC 2016/23**

Plus-values de réévaluation: implications des modifications à l'article 57 de l'AR C.Soc. introduites par l'AR du 18 décembre 2015

## **Avis CNC 2016/24**

Résultats exceptionnels: modifications introduites par l'AR du 18 décembre 2015

## **Avis CNC 2016/25**

Réduction de capital pour constituer une réserve destinée à couvrir une perte prévisible

## **Avis CNC 2016/26**

Prélèvement kilométrique

## **Avis CNC 2016/27**

Frais de recherche et de développement: distinction entre recherche et développement – clarification



# Nouveau cadre législatif pour l'organisation de la profession et la supervision publique des réviseurs d'entreprises

**La 'Loi portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises' du 7 décembre 2016 met un point final à la réforme de l'audit initiée par la Commission européenne qui, en 2014, a donné lieu à un règlement et une directive.**

**Tant le règlement, lequel s'applique spécifiquement aux mandats de commissaire des réviseurs d'entreprises dans les Entités d'intérêt public (EIP, telles les banques, les organismes assureurs et les sociétés cotées en Bourse), que la directive, laquelle s'applique à tous les auditeurs, ont modifié les prescriptions relatives à la profession.**

Le but de l'Europe était, par le biais de diverses mesures, de renforcer l'indépendance de l'auditeur et, ce faisant, d'améliorer la qualité et la valeur informative des rapports d'audit et la fiabilité des comptes annuels, dans l'intérêt de tous les 'stakeholders'. À présent que la Belgique a également transposé ces règles européennes dans sa législation, les réviseurs d'entreprises sont convaincus qu'ils continueront à jouer leur rôle de partenaire de confiance dans les relations sociales avec encore plus de conviction. L'IRE soutient dès lors pleinement cette réforme de l'audit.

**Quelles sont les grandes lignes des réformes menées en Belgique?**

**Renforcement de l'indépendance du commissaire**

L'exercice du mandat de commissaire sera désormais soumis à des règles d'indépendance encore plus strictes. Ainsi les EIP se voient-elles imposer une obligation de 'rotation externe' du commissaire après neuf ans, avec possibilité de prolongation à dix-huit ans (si l'EIP fait un appel d'offres public), voire à vingt-quatre ans (dans le cas où les mandats sont exercés en collège).

Toujours dans le cadre des exigences d'indépendance, la liste actuelle de sept services non-audit interdits continue de s'appliquer in extenso à tous les commissaires. Cinq autres services non-audit interdits sont ajoutés à la liste pour les commissaires d'EIP. La règle générale en matière de services non-audit est qu'un service fourni ne peut jamais mettre en cause l'indépendance du commissaire.

**Un rapport d'audit plus informatif**

La structure et le contenu du rapport d'audit - pierre angulaire de la communication concernant le contrôle légal d'un commissaire - sont modifiés sur plusieurs points, la modification la plus frappante étant la mention obligatoire des 'Éléments essentiels des audits' pour les EIP, qui consistent en une description des risques les plus importants d'anomalies significatives, y compris celles dues à une fraude.

**Une nouvelle supervision publique des réviseurs d'entreprises**

Le troisième grand volet de la réforme de l'audit est le renforcement de la supervision publique de la profession. La responsabilité du contrôle de qualité et de la supervision des réviseurs d'entreprises est transférée de la 'Chambre de renvoi et de mise en état' installée par le législateur depuis 2007 vers un nouveau 'Collège de supervision des réviseurs d'entreprises'. Le financement du Collège est assuré par les cotisations des réviseurs d'entreprises.

Le Collège aura pour mission principale de soumettre tous les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité (au moins tous les trois ans pour les réviseurs d'entreprises investis de mandats dans des EIP et tous les six ans pour les autres réviseurs) et à un système de supervision. L'IRE n'interviendra plus dans la supervision publique, même si le Collège pourra toujours faire appel à des réviseurs pour le contrôle de qualité des réviseurs d'autres entités (non-EIP).

L'ancienne compétence disciplinaire est transférée à l'actuelle Commission des sanctions de la FSMA, qui instituera une chambre distincte à cet effet.

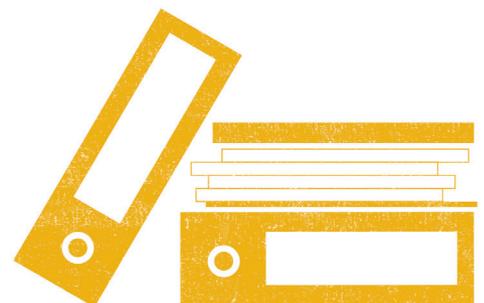
L'IRE est convaincu que le futur Collège, inspiré par la même philosophie et soucieux de continuer à améliorer la qualité de l'audit, maintiendra le système de contrôle de qualité et de supervision, tel qu'il était organisé les années précédentes.

### Un institut au service de la profession

On ne note que peu de changements au niveau des compétences normatives. Le Conseil supérieur des professions économiques (CSPE) et le ministre compétent pour l'Économie demeurent responsables en dernière instance de toutes les normes et recommandations professionnelles. L'IRE conserve en l'occurrence son droit d'initiative et son rôle consultatif. Cela signifie notamment que l'IRE peut continuer à proposer de nouvelles normes et recommandations et à développer la doctrine en matière d'audit par voie d'avis et de communications.

L'IRE demeure également compétent pour la tenue du registre public, l'attribution et le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises, la formation continue et l'organisation de l'accès à la profession (stage).

La nouvelle loi est entrée en vigueur le 31 décembre 2016.



# Pratique du ruling comptable – Décision Individuelle relevant du Droit Comptable

La loi du 12 décembre 2016 dispose que la Commission des normes comptables (CNC) a pour mission de:

- donner tout avis au gouvernement et au Parlement à la demande de ceux-ci ou d’initiative
- contribuer au développement de la doctrine comptable et de formuler les principes d’une comptabilité régulière, par la voie d’avis et de recommandations.

Un Collège distinct a été créé au sein de la CNC, dont la mission est de répondre, par une Décision Individuelle relevant du Droit Comptable (DIDC), aux demandes concernant l’application des dispositions légales de droit comptable belge qui relèvent de la compétence de la Commission, dont il est formellement saisi.

Par “Décision individuelle relevant du droit comptable”, il y a lieu d’entendre la réponse par laquelle le Collège détermine, conformément aux dispositions en vigueur, son interprétation des modalités d’application de la loi dans le chef du demandeur à une situation ou une opération spécifique jusqu’à dépourvue d’effets au niveau du droit des comptes annuels.

La demande d’une DIDC est adressée par écrit au Collège. Elle doit être motivée et signée par une personne mandatée à cet effet par le demandeur. Elle doit comporter:

- l’identité du demandeur et, le cas échéant, celle des parties concernées et des tiers
- la description des activités du demandeur
- la description exhaustive de la situation ou de l’opération spécifique
- la référence aux dispositions légales ou réglementaires qui devront faire l’objet de la réponse.

Le cas échéant, la demande comprendra une copie complète des demandes relatives au même sujet introduites auprès d’une autorité, ainsi que des décisions prises dans le cadre de ces demandes.

Dans l’attente d’une réponse du Collège, la demande doit être complétée par tout élément nouveau ayant rapport à la situation ou à l’opération concernée.

La DIDC est communiquée au demandeur dans un délai de deux mois à compter de la date à laquelle le dossier comprend tous les éléments nécessaires à la prise d’une DIDC. Le Collège et le demandeur peuvent modifier ce délai de commun accord. Au plus tard dans les quinze jours ouvrables de la complétion de la demande, le Collège informe le demandeur du délai de réponse arrêté conformément à l’alinéa précédent.

Une Décision Individuelle relevant du Droit Comptable ne peut pas être rendue si:

- la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles qui, au niveau du droit des comptes annuels, produisent déjà des effets dans le chef du demandeur, ou qui, au niveau du droit des comptes annuels, font l’objet d’un recours administratif ou d’une action judiciaire entre l’État belge et le demandeur, ou dont le pouvoir judiciaire a été saisi.
- la prise d’une Décision Individuelle relevant du Droit Comptable est inappropriée ou inopérante au regard des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande

- la demande sort des effets relevant essentiellement du droit fiscal, sauf si dans le cas d'espèce la primauté du droit comptable a déjà été reconnue, ou si le demandeur accepte une concertation avec l'autorité fiscale compétente ou accepte que l'opération ou la situation concernée fasse l'objet d'une demande de décision anticipée en matières fiscales en vue d'une concertation avec le Service des Décisions Anticipées en matières fiscales du Service public fédéral Finances, créé par l'arrêté royal du 13 août 2004.

Une DIDC ne peut, en outre, être rendue si:

- lors de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite ont trait à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE
- l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

Les membres du Collège sont choisis parmi les membres de la Commission, comprenant au moins un membre siégeant également au sein du Collège chargé conformément à l'article 26 de la loi du 24 décembre 2002 de la direction du Service des Décisions Anticipées en matières fiscales du Service public fédéral Finances, nomme les membres du Collège, fixe les modalités de fonctionnement du Collège, fixe les matières et dispositions visées au paragraphe 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, détermine les modalités relatives au délai dans lequel une DIDC peut être rendue et indique à quel moment une DIDC cesse d'exister.

Les Décisions Individuelles relevant du Droit Comptable sont publiées sous forme anonyme sur le site web de la Commission.



# IFRS 9, la norme appelée à remplacer IAS 39

**IFRS 9 remplace les principales directives de l'actuelle norme IAS 39. IFRS 9 comporte 3 chapitres: 'classification et évaluation d'instruments financiers', 'dépréciation' et 'comptabilité de couverture'.**

**Les actifs financiers** seront classés en 3 rubriques, faisant chacune l'objet d'une méthode d'évaluation propre:

- au coût amorti (at amortized cost)
- à la juste valeur via les résultats non réalisés (at fair value through other comprehensive income)
- à la juste valeur via le compte de résultats (at fair value through profit or loss).

La catégorie sera déterminée par le modèle économique de l'entreprise (e.a. quel est l'objectif de l'utilisation des actifs financiers). Au niveau des passifs financiers, on notera que le risque de crédit propre de l'entreprise jouera un rôle dans la classification et l'évaluation.

Le chapitre dédié à la '**dépréciation**' contient de nouvelles exigences en vue de reconnaître les pertes de crédit prévues sur les actifs financiers (comme les prêts mais aussi les créances commerciales). À cet égard, il est fait une distinction entre les instruments financiers à faible risque de crédit ou à risque de crédit élevé et dont la solvabilité s'est détériorée ou non depuis la première comptabilisation au bilan. Principalement pour les établissements de crédit, IFRS 9 aura également une influence sur le montant des intérêts à recevoir à comptabiliser.

En ce qui concerne la '**comptabilité de couverture**' ('**hedge accounting**'), IFRS 9 vise à faire en sorte que la 'comptabilité de couverture' soit mieux adaptée à la gestion des risques de l'entreprise, notamment en introduisant une approche fondée sur des principes (principles-based) en lieu et place d'approches purement quantitatives (l'approche 80-125% qui servait à évaluer l'efficacité sur une base rétrospective). Les nouvelles exigences devraient conduire à une baisse de la volatilité des résultats. Les exigences relatives aux informations à fournir dans l'annexe augmentent et les autres exigences significatives d'IAS 39 restent d'application, notamment les trois types de couverture possibles (couverture de juste valeur, couverture de flux de trésorerie et couverture d'un investissement net), la documentation formelle de la 'comptabilité de couverture' et la détermination de l'efficacité.

IFRS 9 est applicable pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, sous réserve d'approbation par l'UE.

# Suppression des acomptes trimestriels à la TVA: à partir du 1<sup>er</sup> avril 2017

**En avril 2016, le gouvernement avait déjà annoncé son intention de supprimer l'obligation pour les déclarants trimestriels de payer des acomptes (voir la précédente Newsletter, édition de décembre 2016). A partir du 1<sup>er</sup> avril 2017, la suppression des acomptes trimestriels sera un fait (l'AR a été publié le 23 février 2017). Les déclarants trimestriels doivent donc une dernière fois payer un acompte trimestriel au plus tard le 20 mars 2017.**

Il a récemment été confirmé que la suppression de ces acomptes serait effective à partir du **1<sup>er</sup> avril 2017** (Communiqué de presse de Johan Van Overtveldt du 19 janvier 2017). De plus, l'AR visant à adapter la disposition réglementaire des acomptes à la TVA a été publiée, modifiant ainsi l'article 19 de l'AR n° 1 (AR du 16 février 2017 modifiant les AR n° 1 et 24 concernant la TVA en matière du paiement des acomptes par les déclarants trimestriels, publié le 23 février 2017).

Le but de la suppression des acomptes trimestriels est d'éviter le préfinancement de la TVA. Les acomptes trimestriels constituent surtout une charge financière et administrative pour les assujettis dont les ventes sont saisonnières. Même au cours des trimestres où ils ne réalisent que peu, voire pas de

chiffre d'affaires, ils doivent payer des acomptes sur la TVA qu'ils peuvent ensuite récupérer, le cas échéant, lors de l'introduction des déclarations à la TVA pour le trimestre considéré.

En vertu de la nouvelle réglementation, les déclarants trimestriels ne seront plus tenus de payer un acompte qu'en décembre (à l'instar des déclarants mensuels). Ils seront ainsi tenus de payer, au plus tard pour le 24 décembre de l'année civile, un acompte sur la taxe due sur les opérations du quatrième trimestre. Les déclarants trimestriels et les déclarants mensuels seront ainsi traités sur un pied d'égalité.

Les conditions auxquelles les déclarants mensuels sont tenus de payer un acompte en décembre avaient déjà été déterminées. Ils ne sont en l'occurrence tenus de payer un acompte que si la déclaration à la TVA pour le mois de décembre indique un solde débiteur et que le solde créditeur sur le compte courant TVA est insuffisant.

Pour l'acompte de décembre, les déclarants mensuels ont également la possibilité de choisir entre (1) le paiement (pour la deuxième fois) du solde de TVA à payer pour le mois de "novembre", et (2) le calcul du solde de TVA à payer pour les opérations relatives à la "période du 1<sup>er</sup> au 20 décembre".

Les déclarants trimestriels sont maintenant soumis aux mêmes règles en ce qui concerne le (seul) acompte à payer au plus tard le 24 décembre: ou bien (1) un deuxième paiement de la TVA due sur le troisième trimestre, ou bien (2) un calcul de la TVA due sur les opérations du 1<sup>er</sup> octobre au 20 décembre après avoir compensé la TVA déductible pour la même période. Si on opte pour la deuxième méthode ("calcul"), la grille 91 de la déclaration à la TVA doit être remplie et le calcul doit être conservé afin de pouvoir le présenter à la simple demande de l'administration TVA. Le modèle de la déclaration à la TVA a dès lors été adapté en fonction d'une précision plus détaillée dans la grille 91 de la déclaration à la TVA.



# Extension du régime fiscal préférentiel aux revenus des droits de propriété intellectuelle

## La 'déduction pour revenus de brevets' sera prochainement remplacée par la 'déduction pour revenus d'innovation'.

### Auparavant: la 'déduction pour revenus de brevets'

Depuis 2007, les sociétés ont la possibilité, grâce à la 'déduction pour revenus de brevets' de réduire leur base imposable de 80% des revenus qu'elles tirent de l'exploitation d'un brevet. Ces revenus de brevets comprennent, d'une part, les revenus du brevet proprement dit (p. ex. les indemnités de licence perçues) et, d'autre part, la 'royauté incluse' (c.-à-d. l'indemnité conforme au marché et fixée de manière hypothétique qui est comprise dans le prix de vente d'un produit / service lorsque le brevet est utilisé par la société elle-même). Le taux d'imposition effectif de ces revenus n'était par conséquent que de 6,8% environ.

Les revenus qui entraînent en considération, ne devaient être diminués que des amortissements ou autres charges, s'il s'agissait de brevets qu'un contribuable avait acquis de tiers. Les plus-values (réalisées lors de l'aliénation du brevet) n'entraient pas en considération.

Un inconvénient majeur était qu'en cas d'insuffisance de résultat imposable, la déduction ne pouvait être reportée

sur une période imposable ultérieure. La déduction pour revenus de brevets a été supprimée à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2016. Pour les revenus de brevets déjà demandés ou obtenus avant cette date, l'ancienne réglementation continue de s'appliquer jusqu'au 30 juin 2021 (sauf si le contribuable opte pour la nouvelle déduction).

### Une proposition de 'déduction pour revenus d'innovation'

Afin de continuer à encourager les activités de recherche et développement en Belgique, une loi visant à introduire une 'déduction pour revenus d'innovation' a été adoptée récemment. Cette déduction entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2016 et est de 85% (ce qui donne une pression fiscale effective d'à peine 5,01%).

On notera que le champ d'application matériel de la déduction a été élargi. Entreront désormais en considération pour la déduction, non seulement les revenus de brevets et de certificats de protection, mais également les revenus de logiciels protégés par le droit d'auteur, les droits d'obtention végétale, ainsi que l'exclusivité des données et l'exclusivité commerciale attribuées par les pouvoirs publics.

La plus-value, réalisée lors de l'aliénation d'un des droits de propriété intellectuelle énumérés ci-dessus, pourra désormais aussi bénéficier de la déduction, à condition que le

prix de vente soit affecté, dans les 5 ans, à d'autres dépenses qualifiantes de recherche et développement.

Une modification importante est que la déduction est calculée sur la base d'un revenu net corrigé qui s'obtient en 2 étapes:

- Les revenus bruts (licences, royautés incluses...) sont diminués des dépenses de recherche et développement ('R&D') qui se rattachent directement au droit de propriété intellectuelle. Les dépenses 'directes' effectuées pendant les périodes imposables clôturées à partir du 30 juin 2016, devront également être déduites en une fois.
- Pour encourager la sous-traitance à des entreprises liées et l'acquisition de tiers, le solde au terme de la première étape est limité en application de la fraction suivante (qui peut être de maximum 100%):

$$\frac{\text{dépenses R\&D hors sous-traitance à des entreprises liées et hors frais d'acquisition} \times 130\%}{\text{dépenses R\&D}}$$

Pendant une période de transition, seules les dépenses de la période imposable en cours et des deux périodes précédentes seront prises en compte lors du calcul de cette fraction.

Puisque les dépenses R&D doivent être comptabilisées par droit de propriété intellectuelle (ou par produit/technologie, etc. si ceux-ci sont protégés par plusieurs droits de propriété intellectuelle) et que les dépenses doivent être comptabilisées de manière cumulative pendant la durée du droit, une bonne organisation comptable est cruciale en la matière.

La déduction peut (sauf pour les logiciels protégés par le droit d'auteur) déjà être appliquée à partir de la demande du droit de propriété intellectuelle. Dans ce cas, la déduction s'opère, du point de vue de la technique fiscale, en deux étapes:

- Pendant la période de demande, une exonération conditionnelle s'applique et le montant des revenus, pour lesquels l'exonération est appliquée, doit être inscrit à un compte distinct du passif (condition d'intangibilité).
- Au cours de l'année de l'obtention du droit, l'exonération devient définitive et les revenus peuvent être transférés vers les réserves taxées ou vers le résultat reporté.

Un autre avantage est qu'en cas d'insuffisance de résultat imposable, la déduction peut être reportée sur des périodes imposables ultérieures.

### Conclusion

La déduction pour revenus d'innovation est un incitant fiscal non négligeable pour toutes les sociétés qui, par leurs activités innovantes, créent des droits de propriété intellectuelle.

Les sociétés qui bénéficiaient déjà de l'ancienne déduction pour revenus de brevets devront déterminer si la nouvelle déduction pour revenus d'innovation n'est pas plus intéressante.

En outre, toute société qui développe les droits de propriété intellectuelle énumérés devra s'organiser en temps utile afin de pouvoir déterminer précisément les revenus qui entrent en considération pour la 'déduction pour revenus d'innovation'. À cet égard, une attention particulière devra être portée aux dépenses déjà réalisées par le passé et à un traitement correct du point de vue de la technique fiscale.



# Nouvelle disposition ‘filet de sécurité’ plus modérée



**La disposition ‘filet de sécurité’, également qualifiée de disposition ‘catch-all’, a vu le jour en 2013. À travers cette disposition, le fisc belge s’est offert la possibilité d’imposer les revenus belges d’un non-résident, bien qu’ils ne figurent pas explicitement dans la liste des revenus sur lesquels un non-résident est imposable en Belgique. Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2016, cette loi a été quelque peu modifiée et rendue plus concrète.**

La disposition ‘catch-all’ a donné lieu à deux nouvelles catégories de revenus. La première catégorie est celle des revenus que la Belgique a le pouvoir d’imposer en vertu de conventions préventives de la double imposition, mais qui, en raison de lacunes dans la législation fiscale nationale, n’ont pas été imposés. La deuxième catégorie est celle des revenus payés par un débiteur belge à un non-résident qui est établi dans un pays avec lequel la Belgique n’a conclu aucune convention préventive de la double imposition. Dans ce deuxième cas, la disposition ‘filet de sécurité’ ne s’appliquera que si les revenus ne sont pas imposés dans l’État de résidence du non-résident. Le débiteur devra en l’occurrence prouver que les revenus y ont effectivement été imposés.

L’ancienne législation était très vaste et, dans certains cas, difficilement applicable. Un Belge qui paie un taxi dans un pays sans convention préventive

de la double imposition devrait ainsi retenir le précompte professionnel belge sur ce paiement s’il ne dispose d’aucune preuve d’imposabilité. Il va sans dire que c’est mission impossible. Le législateur s’en est lui aussi rendu compte et vient à présent de délimiter le champ d’application comme suit:

- La disposition ‘filet de sécurité’ s’applique uniquement aux prestations de services (les revenus de la livraison de biens n’entrent donc plus en considération).
- Le paiement doit constituer un bénéfice ou un profit dans le chef du bénéficiaire étranger et une charge professionnelle dans le chef du débiteur belge.
- Il existe un lien direct ou indirect de dépendance mutuelle. Le législateur tente ainsi de mettre fin aux transferts de bénéfices entre sociétés liées.

La tolérance administrative sous la forme de la “réglementation de minimis” (disposition seuil) disparaît. Celle-ci prévoyait qu’aucun précompte professionnel n’était dû sur la première tranche de 38.000 euros du bénéfice ou du profit brut (par bénéficiaire et par an).

Le taux d’imposition à payer s’élève actuellement toujours à 33%. Après application d’un forfait de frais de 50%, le taux d’imposition effectif est de 16,5%. Le débiteur belge est en principe obligé de retenir le précompte professionnel. S’il néglige de le faire,

le bénéficiaire doit introduire une déclaration en Belgique, auquel cas le forfait de frais ne s’applique plus. Ce précompte professionnel est libératoire dans le chef du bénéficiaire, qui a la possibilité d’introduire spontanément une déclaration. Cette solution peut être avantageuse, par exemple, si les frais réels excèdent 50%.

## Indemnités de gestion

Une des principales conséquences de la disposition ‘filet de sécurité’ (y compris sous sa nouvelle forme) découle de l’application de l’art. 16 de la convention avec les Pays-Bas concernant la direction de la société. Avant l’introduction de la disposition ‘filet de sécurité’, la Belgique ne pouvait pas imposer les indemnités de gestion se rapportant à une fonction dirigeante ou à des activités dirigeantes de gestion journalière exercées en dehors de tout mandat d’administrateur formel, alors qu’elle disposait du pouvoir d’imposition en vertu de la convention. Grâce à la disposition ‘filet de sécurité’, la Belgique pourra désormais imposer de telles indemnités payées par la société belge à la société néerlandaise.

Tenant compte de cela, il est recommandé de porter l’attention nécessaire aux contrats de gestion existants et nouveaux entre sociétés belges et néerlandaises. Afin d’éviter de mauvaises surprises lors de contrôles, il importe de vérifier quelles activités le contrat de gestion prévoit précisément afin de pouvoir établir où l’indemnité doit être imposée.

# Toute négligence sera sanctionnée: l'importance d'une inscription à la fois correcte et complète dans la BCE

**Toute entreprise commerciale ou artisanale est tenue de s'inscrire dans la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE). À cette occasion, elle se voit attribuer un numéro d'entreprise, qui constitue son numéro d'identification unique. Cette inscription dans la BCE comporte un certain nombre de mentions obligatoires, parmi lesquelles les activités économiques exercées par l'entreprise.**

Les sanctions civiles et pénales prévues en cas d'infractions témoignent de l'importance accordée par le législateur à l'obligation d'inscription et à l'exactitude des données dans la BCE. Dans le présent article, nous nous intéresserons de plus près à une sanction civile importante, à savoir l'irrecevabilité potentielle d'une action en justice.

## Causes possibles d'irrecevabilité

L'article III.26 du Code de droit économique (CDE) dispose qu'un juge peut (voire doit) conclure à l'irrecevabilité d'une action (p. ex. le recouvrement judiciaire d'une facture impayée), sans même examiner le fondement de la demande, si:

- à la date d'introduction de l'action (à savoir la date de la citation ou de la requête), la partie demanderesse n'était pas inscrite dans la BCE
- à la date d'introduction de l'action, la partie demanderesse était bien inscrite dans la BCE, mais que l'action est basée sur une activité

pour laquelle la partie demanderesse n'était pas inscrite dans la BCE à la date d'introduction de l'action.

Les conséquences varient en fonction de l'hypothèse applicable.

Dans la première hypothèse (aucune inscription dans la BCE), le tribunal doit déclarer l'action irrecevable. Le cas échéant, il le fera d'office (c.-à-d. de sa propre initiative, sans que la partie défenderesse n'en fasse la demande), et l'action de la partie demanderesse sera définitivement rejetée. La partie demanderesse ne peut pas introduire une nouvelle action après s'être inscrite dans la BCE, de sorte que son droit d'action est irrévocablement perdu. Dans la deuxième hypothèse (inscription incorrecte ou incomplète dans la BCE), le tribunal ne doit constater l'irrecevabilité que si:

- la partie défenderesse elle-même invoque l'exception d'irrecevabilité (le tribunal ne peut donc pas agir d'initiative)
- et qu'elle le fait 'in limine litis', c.-à-d. avant d'invoquer toute autre exception ou moyen de défense (si, dans un premier temps, la partie défenderesse invoque uniquement le fait que l'action n'est pas fondée, par exemple, le tribunal devra rejeter l'exception d'irrecevabilité invoquée ultérieurement en raison d'une inscription incorrecte dans la BCE).

Dans la deuxième hypothèse, la partie demanderesse ne peut régulariser sa situation en cours d'instance pour échapper à la sanction de l'irrecevabilité, mais elle peut, après régularisation de son inscription dans la BCE, réintroduire à nouveau son action devant le même tribunal. En l'occurrence, le droit d'action de la partie demanderesse n'est donc pas irrévocablement perdu.

Les mêmes principes s'appliquent si l'entreprise commerciale ou artisanale introduit une action reconventionnelle ou une action en intervention.

## Conclusion

Vu la sévérité de la sanction (irrecevabilité de l'action introduite), l'entreprise a tout intérêt à ce que son inscription dans la BCE soit complète et correcte. Elle doit certainement s'assurer, avant d'introduire une action, que son inscription dans la BCE est correcte et complète et, le cas échéant, y apporter les modifications nécessaires avant l'introduction de l'action.

# Suppression de la taxe de spéculation et extension du champ d'application de la taxe sur les opérations de Bourse

**Comme vous le savez peut-être, la taxe dite de spéculation a été supprimée au 1<sup>er</sup> janvier 2017. Cette taxe s'élevait à 33% de la plus-value réalisée sur la vente de titres détenus pendant moins de 6 mois. L'introduction de cette taxe de spéculation a eu pour effet de réduire le nombre d'opérations en Bourse, entraînant à une diminution drastique des produits de la taxe sur les opérations de Bourse de 0,27% perçue lors des opérations d'achat et de vente. Au final, le produit de la taxe de spéculation était inférieur à la perte de revenus générés par la taxe sur les opérations de Bourse et cette taxe coûtait donc plus qu'elle ne rapportait. Il fallait donc faire quelque chose.**

Dans un premier temps, le champ d'application de la taxe sur les opérations de Bourse a été élargi à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017. La taxe sur les opérations de Bourse (ci-après T.O.B.) s'applique aux opérations sur des fonds publics belges ou étrangers, lorsque ces opérations sont conclues ou exécutées en Belgique. Désormais, les opérations sur instruments financiers seront toutefois également réputées avoir été conclues ou exécutées en Belgique, lorsque l'ordre à cet effet est donné directement ou indirectement à un intermédiaire établi à l'étranger:

- soit par une personne physique ayant sa résidence habituelle en Belgique
- soit par une personne morale pour le compte d'un siège ou d'un établissement de cette personne morale en Belgique.

L'intermédiaire établi à l'étranger peut être un établissement bancaire, mais il peut tout aussi bien s'agir d'une plate-forme en ligne qui propose des opérations boursières par une entité établie à l'étranger.

## Qui est le débiteur de la taxe?

Dans le cas d'opérations conclues ou exécutées en Belgique, 'l'intermédiaire professionnel' est le débiteur de la taxe. Cette règle ne trouve par contre pas à s'appliquer lorsque l'intermédiaire est établi à l'étranger. La nouvelle législation dispose donc qu'en l'occurrence, le donneur d'ordre est le débiteur de la taxe et qu'il doit par conséquent aussi accomplir toutes les obligations de déclaration y afférentes.

Le donneur d'ordre est toutefois dispensé de ces obligations de paiement et de déclaration s'il parvient à prouver que la taxe a déjà été payée. C'est possible de deux manières:

- L'intermédiaire étranger prend en charge l'obligation de paiement et de déclaration. Il le fera essentiellement pour des raisons commerciales. Ce faisant, il décharge en effet le donneur d'ordre établi en Belgique (le client) d'une charge administrative et d'une réglementation complexe concernant les taux et plafonds à appliquer en fonction du produit financier sous-jacent.
- L'intermédiaire étranger fait appel à un représentant responsable établi en Belgique. Ce dernier s'engage solidairement envers l'État belge à s'acquitter des obligations de paiement et de déclaration. Le représentant responsable doit être agréé par le ministre des Finances.

**Le délai de paiement de la T.O.B. est le suivant:**

Lorsque le donneur d'ordre est le débiteur de la taxe, la taxe doit être acquittée au plus tard le dernier jour ouvrable du deuxième mois qui suit celui au cours duquel l'opération a été conclue ou exécutée. Dans tous les autres cas, elle doit l'être au plus tard le dernier jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel l'opération a été conclue ou exécutée.

Le jour du paiement, le débiteur de la taxe introduit une déclaration indiquant la base d'imposition, ainsi que tous les éléments nécessaires à sa détermination.

Des intérêts de retard s'appliquent en cas de retard de paiement, et des amendes en cas d'introduction tardive de la déclaration ou de déclaration incorrecte.

**Augmentation des plafonds**

Les pourcentages de la T.O.B. restent inchangés, mais les plafonds ont été doublés. Il s'agit du montant maximum de la taxe par opération et en fonction du produit financier.

Auparavant	Plafond à partir du 1 <sup>er</sup> janvier 2017	Taxe sur les opérations de Bourse	Produit financier
EUR 650	EUR 1.300	0,09%	Obligations et instruments similaires
EUR 800	EUR 1.600	0,27%	Actions et autres instruments financiers
EUR 2.000	EUR 4.000	1,32%	Rachat d'actions de capitalisation de sociétés d'investissement



# TVA et groupements autonomes: conditions et obligation de déclaration

L'actuelle exemption de TVA en faveur de l'association de frais a été réexaminée sous la pression de l'Europe et précisée dans un nouvel article 44, §2bis C.TVA qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2016. On parlera désormais de 'groupement autonome'. Juste avant la fin de l'année, l'Administration a publié une circulaire qui commente la nouvelle réglementation (Ci. AGFisc n° 31/2016 (n° E.T. 127.540) du 12 décembre 2016).

Le but de l'exemption considérée est de permettre aux 'assujettis entièrement exonérés', aux 'assujettis mixtes' ou aux 'non-assujettis' (p. ex. les communes) qui n'ont aucun droit ou seulement un droit limité à déduction de regrouper certains frais communs dans un 'groupement autonome' (précédemment qualifié d'association de frais), sans qu'il n'en résulte un surcoût de TVA non déductible (en sus de la TVA non déductible sur les frais externes). Par le passé, ce régime était déjà utilisé par les médecins, dentistes, hôpitaux et maisons de repos, écoles, compagnies d'assurances, banques, etc.

Le groupement autonome peut être constitué sous la forme d'une association 'avec' ou 'sans' personnalité juridique. L'association de frais 'interne' non autonome, telle qu'elle était autorisée sous l'ancienne réglementation, ne sera toutefois plus admise. Lorsque le groupement autonome n'a pas la personnalité juridique, il doit agir sous une dénomination propre, en tant qu'association ou groupement distinct, à l'égard de ses membres et des tiers. Un contrat de collaboration détaillé doit en l'occurrence être établi et un membre responsable de la TVA ("gestionnaire") doit être désigné.

Les conditions d'application de l'exemption par le groupement autonome ont beau avoir été assouplies, il faut s'attendre à des

contrôles au niveau des groupements autonomes existants. À cet égard, on constate qu'en pratique, des formes de collaboration (associations) qui ne répondaient pas - et donc ne répondent toujours pas - aux conditions de l'exemption ont souvent vu le jour. Il est probable qu'à l'avenir, l'Administration renforcera les contrôles à ce niveau, sachant qu'une nouvelle obligation de déclaration est également introduite dans le cadre de la nouvelle réglementation, y compris pour les groupements autonomes existants...

Les conditions à remplir sont les suivantes:

- **Les prestations de services exemptées du groupement doivent être prépondérantes.** Le groupement peut également fournir des prestations de services (taxées) à des non-membres ou certaines prestations de services taxées à des membres. Les prestations de services exemptées fournies aux membres doivent toutefois représenter plus de 50% du montant total (du secteur) des prestations de services. Il n'est pas tenu compte du chiffre d'affaires généré par (le secteur) des éventuelles livraisons de biens (taxées).



- **Les membres du groupement autonome** doivent exercer ‘de manière habituelle’ une activité - prépondérante - qui est exemptée en vertu de l’article 44 C.TVA (p. ex. prestations financières, prestations médicales, etc.) ou pour laquelle ils n’ont pas la qualité d’assujetti (p. ex. en tant qu’autorité publique). Le chiffre d’affaires généré par cette activité doit représenter au moins 50% de leur chiffre d’affaires total.
- **Les prestations de services du groupement autonome sont directement nécessaires** aux activités exemptées ou non assujetties des membres.
- **Y compris les prestations de services fournies à des non-membres.** En vertu de la nouvelle réglementation, le groupement autonome peut également fournir des prestations de services à des tiers, sans perdre le bénéfice de l’exemption pour les prestations de services qu’il fournit à ses membres. Il est toutefois requis que l’indemnité ou la rétribution portée en compte pour ces prestations de services soit la même que celle qui est portée en compte aux membres.
- **Remboursement des dépenses uniquement.** Pour que l’exemption puisse être appliquée, il est requis que l’indemnité ou la rétribution portée en compte à chaque membre ne représente ‘que’ le remboursement de sa part dans les dépenses engagées en commun

par le groupement. Il est satisfait à cette condition “lorsque le groupement, en ce qui concerne son secteur d’activité “prestations de services”, n’a pas comme but la recherche systématique de profit et dont les bénéfices éventuels ne sont pas distribués ou répartis entre ses membres mais sont destinés au maintien ou à l’amélioration des prestations de services fournies à ses membres.”

En vertu de la nouvelle réglementation, le groupement autonome pourra désormais avoir la qualité ‘d’assujetti mixte’ (notamment en cas d’opérations taxées pour le compte de non-membres ou d’opérations taxées pour le compte de membres). Il bénéficie dans ce cas d’un droit à déduction limité pour les dépenses et investissements. En l’occurrence, le groupement autonome peut éventuellement appliquer le régime de la ‘franchise de la taxe pour petites entreprises’ (art. 56bis C.TVA) lorsque le chiffre d’affaires annuel généré par les opérations imposables ne dépasse pas EUR 25.000. S’il applique ce régime TVA particulier, le groupement autonome n’aura aucun droit à déduction de la TVA.

L’obligation de déclaration dans le chef des groupements autonomes constitue une nouveauté. Un groupement autonome doit ainsi déclarer le commencement de son activité auprès du bureau de TVA compétent dans le mois qui suit le commencement de cette activité. Pour les groupements autonomes qui existaient déjà avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016 et pour ceux qui ont commencé leur activité dans la période comprise entre le 1<sup>er</sup> juillet 2016 et le 31 décembre 2016, cette déclaration devait avoir lieu au plus tard le 31 janvier 2017. Selon un communiqué de presse du ministre des Finances, la date limite de déclaration a été reportée au 31 mars 2017 (publication sur le site web du SPF Finances le 31 janvier 2017).

# Un nouvel avis CNC commente l'obligation de conservation en cas de changement de solution comptable informatisée

**Il y a quelques années, la Commission des Normes Comptables (CNC) avait déjà publié un avis concernant la conservation des livres et pièces justificatives (avis CNC 2010/14 – Conservation des livres et pièces justificatives, n° 55, novembre 2010, 45-50). Dans cet avis 2010/14, la CNC abordait également la problématique de l'archivage (électronique).**

À travers son avis du 28 septembre 2016, la Commission entend à présent clarifier certaines modalités pratiques de mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires entourant la tenue et la conservation des livres et des pièces justificatives en cas de comptabilité informatisée (avis CNC 2016/22 – Conservation des livres et pièces justificatives en cas de tenue de comptabilité informatisée). Elle s'intéresse plus précisément à deux questions: (1) Dans quelle mesure la conservation d'une copie en format 'PDF' de différents livres et pièces justificatives est-elle suffisante? et (2) Quelle est la portée exacte de l'obligation de maintien de programmes et systèmes permettant de lire les fichiers d'une comptabilité tenue électroniquement?

Force est en effet de constater que l'obligation de maintien des fichiers dans une 'version informatisée rigoureusement identique' ('simple back-up') sur une période de sept années (durée de conservation légale) semble difficilement conciliable avec le rythme d'évolution technologique, qui peut d'ailleurs s'étendre au système d'exploitation ou autres éléments d'un ERP dont le système de maintien ferait partie.

Selon l'avis de la CNC 2016/22 du 28 septembre 2016, l'inaltérabilité des données enregistrées dans la solution informatisée peut donc quand même être garantie dans les hypothèses suivantes:

- lorsque la solution informatisée (et les livres originaux produits par celle-ci) n'est pas maintenue à l'identique, un archivage spécifique est mis en place qui garantit la pérennité d'accès aux données archivées, leur lisibilité et leur caractère original. La politique d'archivage mise en place doit également garantir que les données concernées puissent être restaurées par des versions ultérieures de la solution informatisée.
- lorsqu'on change effectivement de solution informatisée, on part du principe (1) d'un archivage préalable au sein de la solution informatisée initiale et (2) du transfert des données archivées au sein de la solution informatisée de destination qui comporte, entre autres, l'ensemble des livres et journaux énumérés à l'article 9, alinéa premier de l'AR du 12 septembre 1983 (portant exécution des dispositions légales relatives à la comptabilité des entreprises; articles III.86, III.87 et III.88 du Code de droit économique, "CDE").

Lors du transfert vers la nouvelle solution informatisée, il faut bien entendu veiller à ce que la ‘continuité matérielle’, la ‘régularité’ et l’‘irréversibilité’ des écritures soient garanties, tant préalablement qu’à l’issue de l’importation des données dans la nouvelle solution informatisée. Si tel est le cas et que la lisibilité des fichiers est assurée, il n’est plus exigé d’un point de vue comptable de maintenir la solution informatisée utilisée antérieurement.

En conclusion, le maintien des fichiers informatiques dans une version rigoureusement identique pendant la durée légale de conservation de sept années n’est pas exigé à partir du moment où l’inaltérabilité et la lisibilité des livres comptables et des données qu’ils contiennent sont garanties.

### **L’importance du contrôle de gestion (interne et/ou externe)**

La vérification du respect des différentes exigences en termes d’inaltérabilité (authenticité et intégrité) et de possibilité de consultation (lisibilité) des données comptables pourra être effectuée, le cas échéant, par le commissaire (ou à défaut de commissaire, par un éventuel expert-comptable externe désigné). Dans ce contexte, ce dernier pourrait entre autres être amené à vérifier la conformité des fichiers mis à jour ou transférés avec les fichiers originaux.

**Pour les obligations de conservation imposées par le droit fiscal en cas de changement de solution informatisée, nous renvoyons à l’article ci-après.**



# Et quelles sont les obligations de conservation imposées par le droit fiscal en cas de changement de solution informatisée?

**Tant en matière de TVA (article 60 C.TVA) qu'en matière d'impôts sur les revenus (article 315 CIR 92), les livres et documents doivent en principe être conservés 'sous leur forme originale'. En matière de TVA, toutefois, le législateur a prévu une possibilité de dérogation pour les factures.**

Dans les deux cas, le délai de conservation est de sept ans, mais la date de prise de cours de ce délai diffère. Dans les deux cas également, les données relatives aux analyses, aux programmes et à l'exploitation des systèmes informatisés doivent être conservées, et ce pendant une période de sept ans à partir du premier janvier de l'année qui suit la dernière année au cours de laquelle le système décrit dans ces données a été utilisé.

## **Conservation en vertu de la législation TVA**

En ce qui concerne la possibilité de modifier la forme ou le format (support) des documents à conserver, l'actuelle réglementation en matière de TVA ne contient qu'une seule disposition et elle concerne les factures. La possibilité de conservation sur microfiche et microfilm (Circulaire Administrative n° 17 du 14 novembre 1991) et sur CD du type WORM (Décision Administrative n° 82.752 du 27 mars 1997) existait certes, sous certaines conditions, pour les autres documents, mais une autorisation était requise à cet effet.

Seules les factures ont néanmoins fait l'objet d'une réglementation légale à part entière. L'article 60, §5 C.TVA dispose ainsi que 'l'authenticité de l'origine', 'l'intégrité du contenu' et la 'lisibilité' de la facture doivent être assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation, que la facture se présente sur papier ou sous un format électronique. Conformément à l'article 60, §6 C.TVA, les factures peuvent être conservées aussi bien sur papier que sous un format électronique. Afin de garantir le respect des exigences susvisées, il convient entre autres d'éviter toute manipulation ultérieure de la facture et d'assurer son inaltérabilité depuis son émission et sa réception jusqu'à la fin de la période de conservation. Cela ne signifie pas que la forme ou le format des factures ne peut pas être modifié, mais uniquement que les garanties d'authenticité et d'intégrité doivent en tout cas être préservées. L'assujetti détermine lui-même la manière dont il assure le respect de cette obligation (Circulaire n° 2/2013, AFZ/2011-0272 du 23 janvier 2013). Le cas échéant, il peut recourir à l'une des méthodes de scanning prévues dans la Circulaire AFER n° 16/2008 (E.T. 112.081) du 13.05.2008 (p. ex. signature électronique ou EDI).



Depuis le 01.01.2013, l'administration accepte que la conservation numérique des factures puisse se faire via d'autres méthodes que celles visées dans la Circulaire, à condition que ces méthodes permettent de préserver 'l'authenticité de l'origine', 'l'intégrité du contenu' et la 'lisibilité' des factures. Par 'autres' méthodes, il convient en l'occurrence d'entendre les contrôles de gestion (internes et/ou externes) qui établissent une piste d'audit fiable (voyez à ce sujet la Circulaire AGFisc n° 14/2014, n° E.T. 120.000 du 04.04.2014). Sans doute les livres et documents (autres que les factures) utilisés en matière de TVA peuvent-ils, par analogie, être transférés sur un autre support de données, à condition que celui-ci offre les mêmes garanties d'authenticité et d'intégrité' (voir entre autres: Q. n° 411 du 6 juin 2011, Uyttersprot):

- À cet égard, la technique de scanning utilisée doit garantir l'inaltérabilité et la durabilité du document digitalisé. Cette technique de scanning doit dès lors procéder à partir du document (papier) original, sans étape intermédiaire non sécurisée. En outre, la lisibilité des factures doit être garantie durant toute la période de conservation.

- La technologie utilisée pour la conversion et/ou les procédés (internes) de l'entreprise doivent eux aussi garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu. À cet égard, les entreprises devront développer une politique d'archivage appropriée.

Enfin, il peut encore être renvoyé à la réponse à une question parlementaire de 2015 (Q. n° 628 du 04.11.2015, Dedecker) dans laquelle il est dit entre autres que: "Vu que chaque assujetti choisit lui-même la manière dont il garantira concrètement les aspects d'authenticité, d'intégrité et de lisibilité, et que l'administration ne peut en principe pas restreindre cette liberté de choix, il appartient à l'assujetti et à lui seul de prouver que ces conditions sont remplies. S'il est satisfait aux conditions d'authenticité, d'intégrité et de lisibilité, il n'existe en soi aucune objection à la destruction de la version papier, dès lors que la copie numérique ou scannée de cette version papier a été chargée avec succès vers un système de comptabilité et d'archivage durable. Le contribuable qui choisit et utilise un système de scanning, de comptabilité et d'archivage déterminé est et reste responsable de son choix en toutes circonstances.

### Quid des impôts sur les revenus?

Il n'existe aucune disposition légale et/ou réglementaire spécifique à cet égard. Il convient néanmoins d'attirer l'attention sur le fait que l'Administration dispose, en matière de comptabilités électroniques, de possibilités de contrôle similaires à celles qui existent en matière de TVA (art. 315, 315bis et 319 dernier alinéa CIR 92; Circ. RH. 81/470.318 du 7 mai 1998). Les modes de communication et de conservation des factures qui répondent aux conditions reprises dans la Circulaire AFER 16/2008 pour la TVA sont également admis en matière d'impôts sur les revenus (CI. RH. 81/593.456 du 19.02.2010, AFER 15/2010, Q. n° 286 du 28 février 2011, Uyttersprot). Précédemment, l'Administration avait déjà conclu à l'applicabilité de la Circulaire Administrative n° 17 du 14 novembre 1991 concernant la conservation sur microfiche et microfilm, ainsi que de la Décision Administrative n° 82.752 du 27 mars 1997 concernant la conservation sur CD-WORM. Cependant, il n'existe à ce jour aucune réglementation propre explicite en matière d'impôts sur les revenus.

# Responsabilité de l'actionnaire/ associé unique à l'égard des dettes de sa filiale

Une société requiert en principe toujours une collaboration entre différentes personnes et donc plusieurs actionnaires/associés (voir article 1er C. Soc.). Pour les sociétés anonymes (SA) et les sociétés privées à responsabilité limitée (SPRL) uniquement, le législateur a cependant prévu la possibilité (depuis la Loi du 5 décembre 1984) de n'avoir qu'un seul actionnaire/associé. Cette possibilité est souvent qualifiée dans la pratique d'«unipersonnalité» ou de «société unipersonnelle».

## Quel est le risque?

Dans certains cas, le législateur a associé un effet important à l'unipersonnalité d'une SA/SPRL, à savoir le cautionnement solidaire de l'actionnaire/associé unique à l'égard des obligations de la société unipersonnelle. Cela signifie que l'actionnaire/associé unique sera solidairement responsable de toutes les dettes de la société unipersonnelle nées pendant la période d'unipersonnalité. En cas de faillite de la société unipersonnelle, l'actionnaire/associé unique devra donc également répondre (d'une partie) du passif de la société unipersonnelle.

## À quels actionnaires/associés uniques le cautionnement solidaire s'applique-t-il?

Le cautionnement solidaire s'applique aux personnes suivantes:

- la personne physique qui est déjà l'associé unique d'une SPRL et qui, par la suite, constitue ou acquiert seule une deuxième SPRL dont elle est également l'unique associé (sauf si la deuxième SPRL lui est transmise par héritage)
- la personne physique qui, après qu'une SPRL est devenue unipersonnelle, n'a pas libéré son capital à concurrence d'au moins EUR 12.400 dans l'année
- toute personne morale qui est l'unique associé d'une SPRL
- toute personne (physique ou morale) qui est l'unique actionnaire d'une SA.

Dans certains cas, le législateur a prévu un délai de régularisation. L'actionnaire unique d'une SA et la personne morale devenue associé unique d'une SPRL à la suite d'un transfert de parts disposent ainsi d'un an, à compter de la naissance de l'unipersonnalité, pour trouver un deuxième actionnaire/associé ou pour dissoudre la société unipersonnelle. S'ils y parviennent, ils évitent le cautionnement solidaire. S'ils n'y parviennent pas, le cautionnement solidaire s'applique avec effet rétroactif à compter de la date à laquelle ils sont devenus actionnaire/associé unique.

## À quelles obligations/dettes le cautionnement solidaire s'applique-t-il?

La jurisprudence et la doctrine ont souvent défendu la thèse que le cautionnement ne s'appliquerait qu'à l'égard des obligations souscrites par la société unipersonnelle pendant la période d'unipersonnalité. Dans cette interprétation, seuls les créanciers dont la créance datait de la période d'unipersonnalité pouvaient appeler l'actionnaire/associé unique en responsabilité.

La Cour de cassation a toutefois précisé dans un arrêt récent (16 septembre 2016) que le cautionnement s'applique à l'égard de tous les créanciers, mais que l'étendue de cette obligation de l'actionnaire/associé unique est limitée aux dettes nées au cours d'une période déterminée. Autrement dit, le cautionnement s'applique également à l'égard des créanciers dont la créance date d'avant la naissance de l'unipersonnalité, mais il sera limité en valeur nominale au montant de la dette totale contractée par la société unipersonnelle au cours de la période d'unipersonnalité. Plus la période d'unipersonnalité sera longue, plus l'étendue de la responsabilité de l'actionnaire/associé unique sera grande.

La Cour de cassation a également confirmé dans l'arrêt précité que le cautionnement solidaire peut également être invoqué par le curateur en cas de faillite de la société unipersonnelle.

#### **Quand le cautionnement solidaire prend-il fin?**

Le cautionnement solidaire prend fin dès qu'un deuxième actionnaire/associé rejoint la société ou que la société unipersonnelle est dissoute. La société elle-même sera seule responsable des nouvelles obligations contractées par la société après la fin de la période d'unipersonnalité. Quoi qu'il en soit, le cautionnement solidaire continue de s'appliquer in extenso à l'égard de toutes les obligations/dettes qui datent d'avant la fin de la période d'unipersonnalité.

#### **Conclusion**

Le cautionnement solidaire de certains actionnaires/associés uniques de sociétés a pour effet que ces derniers peuvent être tenus pour responsables des dettes de leur filiale. Il est par conséquent important d'éviter cette situation, surtout pour les filiales qui exercent des activités à haut risque de faillite. La solution est relativement simple: si (éventuellement dans le même groupe de sociétés) un deuxième actionnaire/associé peut être trouvé, le cautionnement solidaire peut être évité et la responsabilité limitée de la société reste garantie.

#### **P.M.: Obligation de publication au Moniteur belge pour la SA unipersonnelle**

Si, au cours de son existence, une SA devient unipersonnelle, l'art. 646, § 2 C. Soc. prescrit que ce fait et l'identité de l'actionnaire unique doivent être versés dans le dossier de la société qui est tenu au tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a son siège social. Cela s'effectue dans la pratique par le dépôt d'un rapport établi par le conseil d'administration, lequel dépôt fera l'objet d'une publication obligatoire dans les Annexes du Moniteur belge. Bien que cela ne soit pas prescrit par la loi, il est indiqué, le cas échéant, de publier également la fin de l'unipersonnalité dans les Annexes du Moniteur belge, de façon à ce que la fin de l'éventuel cautionnement solidaire soit également rendue opposable aux tiers.

# Séminaires & formations en collaboration avec Grant Thornton

Orateur	Date	Organisation	Séminaire / Formation
Dirk Van den Broeck	14 mars 2017 16 mars 2017	PensioPlus	Mini BPA – Formation de courte durée pour administrateurs et gérants: les aspects comptables (5 <sup>ème</sup> partie)
Peter Vermeiren	21 mars 2017	Confocus	Valuations dans le contexte juridique
Frederik De Graeve	Année académique 2016-2017	Fiscale Hogeschool	Cours post-graduat Droit Fiscal & Pratique Fiscale (sujets dans le domaine «Politique fiscale de l'entreprise» par rapport à l'entrepreneuriat international et la cession d'entreprises)

Pour la liste la plus récente de nos séminaires et formations, vous pouvez toujours visiter notre site Web:

[www.grantthornton.be](http://www.grantthornton.be)

### Disclaimer

Grant Thornton garantit avoir consacré le plus grand soin à la fiabilité des informations données ci-dessus. Sa responsabilité ne peut toutefois être engagée à propos de ces informations. Si vous désirez recevoir notre Grant Thornton Newsletter par voie électronique, n'hésitez pas à nous contacter via [anvers@be.gt.com](mailto:anvers@be.gt.com).

La présente lettre d'information est également disponible sur le site [www.grantthornton.be](http://www.grantthornton.be).

Grant Thornton est une dénomination commerciale de Grant Thornton Experts-Comptables et Conseils Fiscaux SCRL, Grant Thornton Réviseurs d'Entreprises SCRL, Grant Thornton Efficiëntia SCRL et Grant Thornton Belgium SCRL. Les sociétés précitées sont membres de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL et ses membres ne constituent pas une société mondiale. Tous les services sont fournis par les membres de GTIL. GTIL et ses membres ne sont pas des représentants les uns des autres, ne sont pas responsables des actes ou omissions des autres et n'ont pas d'obligations mutuelles. Pour plus de détails veuillez voir sur [www.grantthornton.be/fr](http://www.grantthornton.be/fr).

### Données de contact

E.R. Geert Lefebvre  
[anvers@be.gt.com](mailto:anvers@be.gt.com)

[www.grantthornton.be](http://www.grantthornton.be)

© 2016 Grant Thornton  
Tous droits réservés.

### Anvers

Potvlietlaan 6  
2600 Berchem (Anvers)  
T +32 (0)3 235 66 66

### Bruxelles

Avenue de la Métrologie 10 bte 15  
1130 Bruxelles  
T +32 (0)2 242 11 40

### Hasselt

Maastrichtersteenweg 8 bte 7-8  
3500 Hasselt  
T +32 (0)11 22 72 45

### Tournai

Rue du Progrès 4B  
7503 Tournai (Froyennes)  
T +32 (0)69 84 78 44

### Turnhout

Parklaan 49 bte 7  
2300 Turnhout  
T +32 (0)14 47 30 70