

SOMMAIRE

- p. 1/ Acquisition d'éléments d'actif à titre gratuit : analyse comptable et fiscale
- p. 6/ Obligations de garantie à satisfaire pendant et après la cessation de l'activité économique : droit à déduction ?

Acquisition d'éléments d'actif à titre gratuit : analyse comptable et fiscale

Introduction

1. La présente contribution est un résumé du travail de fin d'études « Verkrijging van actiefbestanddelen om niet: boekhoudrechtelijke en fiscale analyse » défendu en mai 2017 à l'Université d'Anvers.¹

Une acquisition en dessous de la valeur de marché ou à titre gratuit signifie qu'un actif déterminé est cédé à un prix inférieur à sa valeur réelle ou à titre entièrement gratuit. Dans la plupart des cas, de telles acquisitions ont lieu entre deux parties liées. Par exemple, lorsqu'une société mère vend une machine à sa société fille à un prix inférieur à la valeur de marché.

La difficulté des acquisitions en dessous de la valeur de marché réside dans la question suivante: quelle valeur la société bénéficiaire doit-elle reprendre dans sa comptabilité pour cet élément d'actif? Eu égard aux imbrications du droit comptable et du droit fiscal en Belgique, la réponse à cette question a non seulement des conséquences comptables, mais aussi des implications fiscales majeures.

Dans la première partie de cette contribution, l'acquisition en dessous de la valeur de marché sera commentée tant du point de vue du droit comptable que du point de vue du droit fiscal. La seconde partie sera consacrée à une comparaison avec le droit fiscal néerlandais, avec une attention spécifique accordée à la systématique du capital informel. En conclusion, diverses propositions

pratiques seront formulées en vue d'améliorer la situation en droit belge.

1. Approche sous l'angle du droit comptable

2. En droit comptable, l'évaluation à la valeur d'acquisition constitue une règle de base importante.² Appliquée à une acquisition en dessous de la valeur de marché, cette règle de valorisation a pour conséquence que la valeur réelle dans le chef de la société bénéficiaire est supérieure à la valeur comptable. La différence entre le prix d'acquisition comptabilisé pour l'élément d'actif et sa valeur réelle constitue une plus-value latente.³ Le cas échéant, la société bénéficiaire peut ensuite acter une plus-value de réévaluation.⁴ Aussi longtemps qu'il est satisfait à la condition d'intangibilité de l'article 190 CIR 1992, cette plus-value exprimée mais non réalisée est exonérée d'impôt.⁵

Du fait de l'évaluation à la valeur d'acquisition, aucun résultat hypothétique n'est reconnu, conformément au principe de prudence.⁶ Toutefois, cette règle d'évaluation donne, dans le cas d'une acquisition en dessous de la valeur de marché, une image faussée de la situation patrimoniale réelle de la société bénéficiaire.

1 L'auteur souhaite remercier son promoteur, le Prof. dr. A. Van de Vijver, pour ses conseils dans le cadre de la rédaction de ce travail de fin d'études.

2 Article 35, alinéa premier AR/C. Soc.

3 Cass. 29 janvier 1963, *Bull. contr.*, n° 406, 821; H. PUTMAN et J. VANHECKE, « De verkrijging van activa beneden marktwaarde – Fallaces enim sunt rerum species », *TFR* 2013, (805) 811.

4 Article 57, § 1er AR/C. Soc.

5 A. HAELTERMAN et M. FELIS, *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Bruges, die Keure, 2015, 76.

6 Article 32 AR/C. Soc.

En effet, elle nie l'existence d'un élément patrimonial acquis.

L'Administration fiscale souhaite toutefois pouvoir imposer la société bénéficiaire à l'occasion d'une acquisition en dessous de la valeur de marché. Du point de vue comptable, elle argumente dès lors que l'élément d'actif doit être évalué à sa juste valeur. En résulte un accroissement du patrimoine imposable.

3. L'incertitude quant à la règle d'évaluation à appliquer en cas d'acquisition en dessous de la valeur de marché a longtemps fait l'objet de controverses. L'évaluation à la valeur d'acquisition a longtemps été considérée comme la solution adéquate. L'arrêt *Droit de superficie* a ensuite semé le doute. Dans cette affaire, une société avait concédé un droit de superficie à une autre société. En conséquence d'une accession à titre gratuit, le bailleur était devenu propriétaire des immeubles érigés par le preneur. Cette accession à titre gratuit était motivée fiscalement par la volonté de réduire le canon imposable. La Cour d'appel d'Anvers a jugé que l'acquisition à titre gratuit des immeubles résultait d'une transaction commerciale accomplie par la société bénéficiaire, en sa qualité de bailleur, dans l'exercice de ses activités professionnelles. Cette acquisition constituait, selon la Cour, un bénéfice d'exploitation imposable au sens de l'article 24, alinéa premier, 1^o CIR 1992.⁷ Cet arrêt de la Cour d'appel a été confirmé par la Cour de cassation.⁸ Des suites de cet arrêt, une distinction a été faite entre l'acquisition à titre gratuit pure et simple et l'acquisition à titre gratuit rémunératrice. L'arrêt *Droit de superficie* est un exemple d'acquisition à titre gratuit rémunératrice.

4. Peu après, la Commission des normes comptables (ci-après : CNC) a publié son avis 126/17 concernant la détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit.⁹ Selon la CNC, une acquisition à titre gratuit entraînerait un accroissement de patrimoine qu'il faudrait évaluer à sa juste valeur. Se basant sur l'avis 126/17 susvisé de la CNC, l'Administration fiscale a argumenté que les éléments d'actif acquis devaient être évalués à leur juste valeur, entraînant une augmentation immédiate du patrimoine imposable.

5. Le deuxième argument comptable avancé par l'Administration fiscale était la fonction dérogatoire de l'image fidèle. Conformément à l'article 24, alinéa premier AR/C. Soc., les comptes annuels doivent don-

ner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société. Lorsqu'il apparaît, dans des cas exceptionnels, que l'application des règles d'évaluation générales ne conduit pas au respect du prescrit de l'image fidèle, l'article 29 AR/C. Soc. dispose qu'il peut être dérogé à la règle générale pour satisfaire à ce prescrit.

L'affaire *Artwork Systems* concernant l'application de la fonction dérogatoire de l'image fidèle a fait grand bruit.¹⁰ Dans cette affaire, des personnes physiques avaient vendu leurs parts dans une société à un prix manifestement trop bas à un holding qui devait ensuite les introduire en Bourse. Ces actionnaires-personnes physiques (vendeurs) étaient toutefois administrateurs du holding (acheteur). Les actionnaires-personnes physiques ont agi de la sorte pour éviter la taxation des plus-values sur actions. Le tribunal a conclu qu'il fallait en l'occurrence déroger à l'évaluation à la valeur d'acquisition sur la base de la fonction dérogatoire de l'image fidèle.

La Cour de justice a été saisie d'une question préjudicielle visant à établir si le principe de l'image fidèle implique l'obligation de déroger au principe d'évaluation des éléments d'actif à leur valeur d'acquisition, lorsque la valeur d'acquisition est clairement inférieure à la valeur réelle. La Cour de justice a jugé dans l'arrêt *Gimle SA* que le principe de l'image fidèle ne peut être appliqué dans le but de neutraliser le principe de l'évaluation à la valeur d'acquisition.¹¹ Dans sa décision concernant *Bloomsbury SA*, la Cour a précisé qu'un actif ne doit pas être inscrit à sa valeur réelle dans les comptes annuels, même lorsque cet actif a été acquis à titre entièrement gratuit.¹²

6. L'Administration fiscale ne peut donc plus décider d'une évaluation à la juste valeur sur la base des arguments comptables susvisés. Eu égard à l'évaluation à la valeur d'acquisition, aucun résultat ne sera reconnu sur le plan comptable dans le chef de la société bénéficiaire.

Les règles d'évaluation du droit comptable influencent la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés. Selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, le bénéfice imposable d'une société est en effet déterminé suivant les règles du droit comptable, sauf dérogation (expresse) par la loi fiscale elle-même.¹³ Il s'agit du principe de primauté du

7 Anvers 5 octobre 1999, *Cour. fisc.* 1999, 672, *Fisc. Act.* 1999, 40, 3, *Fiscologue* 2000, 740, 1, *TRV* 2000, 35 et *TFR* 2000, 498.

8 Cass. 18 mai 2001, *TFR* 2001, 969, *AFT* 2001, 480 et *Arr. Cass.* 2001, 5, 937.

9 avis CNC 126/17, « Détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit ».

10 Trib. Gand 14 novembre 2002, *FJF* 2003, 5, 498, *NJW* 2003, 20, 168 et *TFR* 2003, 236, 169.

11 CJUE 3 octobre 2013, n^o C -322/12, ECLI:EU:C:2013:632, *GIMLE SA*.

12 CJUE (Cons.) 6 mars 2014, n^o C -510/12, ECLI:EU:C:2014:154, *Bloomsbury SA*.

13 Cass. 20 février 1997, *Pas.* 1997, I, n^o 100.

droit comptable sur le droit fiscal.¹⁴ Se pose dès lors la question suivante : existe-t-il des dispositions fiscales dérogatoires qui permettent que la base imposable soit corrigée fiscalement et qu'un bénéfice imposable soit reconnu ?

2. Approche sous l'angle du droit fiscal

7. L'Administration fiscale s'efforce d'imposer l'avantage résultant d'une acquisition en dessous de la valeur de marché, soit dans le chef du cédant, soit dans le chef de la société bénéficiaire. L'Administration fiscale considère que l'avantage doit être qualifié de bénéfice dans le chef de la société bénéficiaire. À cet égard, elle se fonde régulièrement sur l'article 24, alinéa premier, 1° CIR 1992 afin d'obtenir la reconnaissance d'un résultat fiscal.¹⁵ Aux termes de cet article, le bénéfice est entre autres constitué des revenus qui proviennent « de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci ». Le bénéfice d'une société est constitué de l'augmentation de son actif net, à l'exclusion des nouveaux apports en capital.

Dans l'arrêt *Droit de superficie*, la Cour de justice a estimé qu'une acquisition à titre gratuit rémunératrice donnait lieu à un bénéfice d'exploitation. Cette acquisition faisait cependant partie d'une transaction commerciale. Si l'acquisition en dessous de la valeur de marché ne faisait pas partie d'une transaction commerciale de la société bénéficiaire, l'article 24, alinéa premier, 1° CIR 1992 ne pourrait, cependant, pas trouver à s'appliquer

8. La différence entre la valeur réelle d'un élément d'actif et le prix payé pour cet actif ne peut davantage être qualifiée de réserve occulte imposable au sens de l'article 24, alinéa premier, 4° CIR 1992. En effet, l'application de cet article requiert que les règles d'évaluation comptables n'aient pas été respectées.¹⁶

9. Une acquisition en dessous de la valeur de marché ne peut être considérée comme un avantage de toute nature au sens de l'article 25, 2° CIR 1992. Conformément au commentaire administratif, cet article ne trouve en effet pas à s'appliquer en matière d'impôt des sociétés.¹⁷ Pour pouvoir conclure à un avantage de toute nature, il doit toujours y avoir une contrepartie,

ce qui n'est pas le cas lors d'une acquisition à titre gratuit.

10. L'acquisition en dessous de la valeur de marché a déjà été qualifiée, tant dans la jurisprudence que dans la doctrine, d'avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26 CIR 1992.¹⁸ Le Ministre des Finances a toutefois déclaré à plusieurs reprises que les dispositions de l'article 26, alinéa premier CIR 1992 sont sans effet lorsque le bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole est une société résidente, assujettie à l'impôt des sociétés belge.¹⁹ Les articles 79 CIR 1992 et 207, alinéa deux du CIR 1992 sont quant à eux d'application. Conformément à ces dispositions, la société bénéficiaire ne peut procéder à aucune compensation entre, d'une part, la perte de la période imposable ou les déductions fiscales décrites aux articles 199 à 206 CIR 1992 et, d'autre part, la partie de son bénéfice qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles retirés d'une société avec laquelle elle entretient des liens d'interdépendance. Se pose alors la question de la proportion du bénéfice de la société bénéficiaire qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles dans le cas d'une acquisition en dessous de la valeur de marché. Pour les éléments d'actif amortissables, l'économie réalisée (les amortissements annuels réduits) permet à la société d'augmenter potentiellement ses bénéfices.²⁰ Le bénéfice futur peut être considéré comme provenant d'un avantage anormal ou bénévole.²¹ Pour les éléments d'actif non amortissables, il n'y a en principe aucune influence sur le résultat pendant la période de détention.

11. La disposition générale anti-abus (article 344, § 1er CIR 1992) ne peut pas non plus être invoquée dans le cas d'une acquisition en dessous de la valeur de marché. Il est en effet difficile d'établir clairement quelle disposition fiscale est contournée dans le cas d'une acquisition en dessous de la valeur de marché.²²

12. Dans la pratique se posent donc toutes sortes de questions tant comptables que fiscales à laquelle il

14 K. VAN HULLE, N. LYBAERT et J.-P. MAES, *Handboek boekhoud-en jaarrekeningenrecht*, Bruges, die Keure, 2015, 34.

15 Anvers 27 mars 2012, *Cour. fisc.* 2012, 490; Bruxelles 29 octobre 2008, *FJF* 2009, 742.

16 *Com.IR* 1992, n° 24/80.

17 *Com.IR* 1992, n° 183/11.

18 Cass. 20 septembre 1972, *Arr. Cass.* 1973, 78. (Commenté par G. DE WIT, « Fiscale vluchthavens », *Jura Falc.* 1980-81, (375) 418.); H. PUTMAN et J. VANHECKE, « De verkrijging van activa beneden marktwaarde - *Fallaces enim sunt rerum species* », *TFR* 2013, (805) 847.

19 Q. & R. Sénat 1989-1990, 26 avril 1990, *Bull. contr.*, 700, 3383 (Q. n° 174 E. COOREMAN); Q. et R. Sénat 1992-1993, 9 mars 1993, *Bull. contr.*, 729, 1904 (Q. n° 302 E. COOREMAN); Q. et R. Sénat 1994-1995, 9 décembre 1994, *Bull. contr.*, 749, 1332 (Q. n° 916 Y. DE SENY).

20 H. PUTMAN et J. VANHECKE, « De verkrijging van activa beneden marktwaarde - *Fallaces enim sunt rerum species* », *TFR* 2013, (805) 849.

21 T. BLOCKERYE et D.-E. PHILIPPE, « Gestion des pertes fiscales au sein d'un groupe de sociétés belges », *RGF* 2006, n° 1, (4) 9-10.

22 H. PUTMAN et J. VANHECKE, « De verkrijging van activa beneden marktwaarde - *Fallaces enim sunt rerum species* », *TFR* 2013, (805) 857.

faut trouver une solution. Vous trouverez ci-après, en guise d'inspiration, une brève comparaison avec le droit néerlandais où les acquisitions en dessous de la valeur de marché font l'objet d'une approche différente.

3. Pour comparaison : la figure juridique néerlandaise du capital informel

13. Pour bien comprendre le principe du capital informel, il importe de savoir de quelle manière le bénéfice est déterminé dans l'impôt des sociétés néerlandais. Cet impôt frappe en effet les avantages qu'une société retire de son activité économique.²³ Un apport en capital constitue un avantage qui ne découle pas de l'activité économique, mais bien de la relation d'actionnariat.²⁴ Pour ce motif, un apport en capital n'aura aucune influence sur le bénéfice et une correction sera appliquée à cet égard.²⁵

14. Pour évaluer s'il est question de capital informel, il faut vérifier si la relation d'actionnariat entre les deux parties est déterminante en vue de l'octroi de l'avantage.²⁶ Autrement dit : l'avantage aurait-il également été octroyé à un tiers quelconque ? Il peut par exemple être question d'un apport en capital informel lorsqu'une société fille achète un élément d'actif à la société mère à un prix trop bas.

Un exemple permettra de clarifier la systématique du capital informel. Un bien d'équipement d'une valeur réelle de 500 euros est vendu par une société mère à sa société fille au prix de 100 euros. La valeur comptable fiscale du bien d'équipement est de 400 euros dans le chef de la société mère.

Le bien d'équipement sera porté à l'actif par la société fille bénéficiaire à la valeur réelle de 500 euros et pas au prix effectivement payé de 100 euros. En même temps, un apport en capital informel de 400 euros est justifié dans la comptabilité.²⁷ La valeur d'acquisition du bien d'équipement est donc augmentée du capital informel. Cette valeur comptable augmentée sert de base aux futurs amortissements.²⁸ La vente ultérieure du bien ne donnera de ce fait plus lieu à un bénéfice fis-

cal. La société mère comptabilisera la valeur de l'avantage, en l'espèce 400 euros, en sus du coût de sa participation dans la société fille. À la suite de la cession du bien d'équipement, la société mère réalise un bénéfice comptable de 100 euros (qui correspond à la différence entre la valeur réelle et la valeur comptable fiscale).

15. Si l'actionnaire est un entrepreneur-personne physique, on procédera de la même manière. Si, en revanche, l'actionnaire est un simple particulier, il ne sera en principe procédé à aucune correction fiscale à l'impôt sur les revenus.²⁹ Dans ce cas, l'avantage sera ajouté au bénéfice de la société bénéficiaire. À la suite d'une intervention du législateur, il arrive toutefois, dans certains cas, qu'une correction soit opérée dans le chef de l'actionnaire-personne physique.³⁰

16. Il existe donc déjà en droit fiscal néerlandais une solution en cas d'acquisition en dessous de la valeur de marché. Cette situation s'explique par le rapport différent qui existe entre le droit comptable et le droit fiscal dans les deux pays. En Belgique, le droit comptable prime sur le droit fiscal. Aux Pays-Bas, ces deux branches du droit sont indépendantes l'une de l'autre. Il s'ensuit que le droit fiscal repose sur une base plus solide, dans la mesure où il peut développer ses propres règles et n'est pas tributaire des règles d'évaluation du droit comptable.³¹

4. Une solution d'inspiration fiscale

17. L'acquisition en dessous de la valeur de marché est essentiellement une problématique fiscale. En effet, l'évaluation à la valeur d'acquisition ne pose pas vraiment problème sur le plan comptable. Le principe de prudence est respecté.³² En outre, l'image fidèle ne requiert pas qu'il soit dérogé à l'évaluation au coût historique lorsque la valeur d'acquisition de ces éléments d'actif est clairement inférieure à leur valeur réelle.³³ L'acquisition en dessous de la valeur de marché est généralement dictée par des motifs fiscaux. Au moment de l'acquisition, aucun résultat ne sera encore reconnu et aucun bénéfice imposable. L'acquisition en dessous de la valeur de marché constitue de ce fait une stratégie de planification fiscale visant à éluder l'impôt. Cet objectif transparaît également des constructions utilisées dans l'arrêt *Droit de superficie* (canon impo-

23 Article 3.8 Wet IB 2001.

24 HR (NL) 31 mai 1978, *BNB* 1978/252, concl. VAN SOEST, note H.J. HOFSTRA.

25 J.G. VERSEPUT, *Totale winst in de vennootschapsbelasting*, Deventer, Kluwer, 2013, 31.

26 R.P. VAN DEN DOOL, E.J.W. HEITHUIS, G.W.J.M. KAMPSCHÖER et R.C. DE SMIT, *Compendium Vennootschapsbelasting*, Deventer, Kluwer, 2014, 44.

27 G.C. VAN DER BURGT, *Cursus belastingrecht 2015-2016. Vennootschapsbelasting*, Deventer, Kluwer, 2015, 149.

28 R.P. VAN DEN DOOL, E.J.W. HEITHUIS, G.W.J.M. KAMPSCHÖER et R.C. DE SMIT, *Compendium Vennootschapsbelasting*, Deventer, Kluwer, 2014, 46.

29 W. VAN ES, *Bundel Financiën : financiering, jaarrekening, debiteuren-beheer, loonheffingen, vennootschapsbelasting*, Baarn/Zeevolde, Medem Publishing, 2014, 10.

30 Articles 3.90, 3.92 et 3.94 Wet IB 2001 ; Article 12a Wet LB 1964.

31 B. COLMANT, "Verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht van de ondernemingen : enige aanknopingspunten en bedenkingen", *Accountancy & Tax* 2006, n° 1, (23) 29.

32 Article 32 AR/C. Soc. ; K. VAN HULLE, N. LYBAERT et J.-P. MAES, *Handboek boekhoud- en jaarrekeningenrecht*, Bruges, die Keure, 2015, 327.

33 CJUE 3 octobre 2013, n° C-322/12, ECLI:EU:C:2013:632, GIMLE SA.

sable réduit) et dans l'affaire *Artwork Systems* (volonté d'éviter la taxation des plus-values sur actions). Il faut donc plutôt rechercher une solution au niveau du droit fiscal.

4.1. Correction fiscale dans le chef de la société bénéficiaire

18. Une première possibilité consiste à proposer une correction fiscale dans le chef de la société bénéficiaire. L'idée est d'ajouter la différence entre la valeur vénale normale et la valeur d'acquisition de l'élément d'actif au bénéfice de la société bénéficiaire via une disposition d'exception insérée à l'article 24 CIR 1992 (la notion de bénéfice fiscal). Le critère choisi est la valeur vénale normale de l'élément d'actif. Le législateur a puisé l'inspiration pour cette disposition dans les droits d'enregistrement où de telles corrections de valeur fiscales sont également appliquées.³⁴

Le principe de cette proposition peut être expliqué à l'aide d'un exemple pratique: un élément d'actif d'une valeur réelle de 100 euros et d'une valeur comptable de 50 euros est vendu par une société ou une personne physique au prix de 50 euros. La valeur d'acquisition de cet élément d'actif dans le chef de la société bénéficiaire est de 50 euros. Sa valeur vénale est fixée à 100 euros. La différence entre la valeur vénale et la valeur d'acquisition est de 50 euros. Cette différence pourrait être imposée dans le chef de la société bénéficiaire via une disposition d'exception fiscale inscrite à l'article 24 CIR 1992.

4.2. Correction fiscale dans le chef de la société cédante ou dans le chef du vendeur-personne physique

19. Une autre possibilité consiste à apporter une correction fiscale dans le chef du cédant. Il est plus logique d'imposer l'avantage octroyé dans le chef du cédant étant donné que c'est lui qui tente d'éviter l'impôt. À cet égard, une autre distinction peut être faite entre la sphère des entreprises et la sphère privée.

4.2.1. Sphère des entreprises

20. Les acquisitions en dessous de la valeur de marché entre deux sociétés peuvent être qualifiées d'avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26 CIR 1992. Lorsqu'une société belge octroie des avantages anormaux ou bénévoles, ces avantages sont ajoutés à son propre bénéfice, sauf si ces avantages entrent en considération pour la détermination des revenus imposables du bénéficiaire.³⁵ L'article 26 CIR 1992 ne

s'applique toutefois pas aux situations internes belges au risque de conduire une double imposition à plus long terme.³⁶

On pourrait suggérer que dans le cas d'une acquisition en dessous de la valeur de marché, l'article 26 CIR 1992 dispose que l'avantage octroyé à la société bénéficiaire soit imposé dans le chef de la société cédante. Pour résoudre le problème de la double imposition, il faudrait en l'occurrence également prévoir une correction dans le chef de la société bénéficiaire. La valeur fiscale de l'élément d'actif doit être augmentée à des fins fiscales. Cela évitera à la société bénéficiaire de devoir payer un impôt sur la plus-value par la suite (lorsque le bien sera à nouveau vendu). Cette proposition présente des similitudes évidentes avec le capital informel néerlandais. À cet égard, un bénéfice est également reconnu dans le chef de la société cédante. Au même moment, la valeur comptable est corrigée dans le chef de la société bénéficiaire, de sorte que la vente ultérieure de l'élément d'actif ne donnera plus lieu à un bénéfice fiscal.

Par exemple: un élément d'actif est vendu au prix de 10 euros, alors que sa valeur réelle est de 40 euros. L'élément d'actif est évalué à 10 euros dans le chef de la société bénéficiaire. Elle a toutefois pu acheter l'élément d'actif à des conditions très avantageuses, de sorte qu'elle a bénéficié d'un avantage de 30 euros. Ce montant de 30 euros sera imposé dans le chef de la société cédante. Au même moment, une correction fiscale sera apportée dans le chef de la société bénéficiaire en ce sens que la valeur comptable de l'élément d'actif sera portée à 40 euros.

4.2.2. Sphère privée

21. Comme dans l'affaire *Artwork Systems*, il est également possible qu'une personne physique cède ses actions à une société à un prix inférieur à la valeur de marché. Étant donné qu'aucune plus-value n'est réalisée, la personne physique ne sera pas imposée.

La dernière proposition se situe dès lors dans le cadre des revenus divers de l'article 90 CIR 1992. Lorsqu'une personne physique cède un élément d'actif qui relève d'une des catégories de l'article 90 CIR 1992 et qu'elle le cède à un prix trop bas pour ainsi éviter une plus-value imposable, une disposition d'exception pourrait être prévue pour que la personne physique soit imposée sur la plus-value qu'elle aurait réalisée si elle avait vendu l'actif à une valeur vénale normale. La valeur comptable serait également corrigée à des fins fiscales dans le chef de la société bénéficiaire. Cette proposi-

³⁴ Article 2.9.3.0.1., § 2 CFF.

³⁵ Article 26, alinéa premier CIR 1992.

³⁶ *Com.IR* 1992, n° 26/14.

tion présente des similitudes évidentes avec le capital informel néerlandais, où, dans certains cas, il est également procédé, dans la sphère privée, à une correction dans le chef de la personne physique.³⁷

Par exemple : Une personne physique vend un élément d'actif en dessous de la valeur de marché. Supposons que, si la personne physique le vendait à la valeur véridique normale, la plus-value imposable serait de 300 euros. La société bénéficiaire bénéficie d'un avantage de 300 euros. Ces 300 euros seront imposés dans le chef de la personne physique cédante. Au même moment, une correction fiscale sera apportée dans le chef de la société bénéficiaire en ce sens que la valeur comptable de l'élément d'actif sera augmentée du montant de la plus-value.

³⁷ Articles 3.90, 3.92 et 3.94 Wet IB 2001 ; Article 12a Wet LB 1964.

5. Conclusion

22. Les acquisitions en dessous de la valeur de marché constituent une problématique de taille, tant en droit comptable qu'en droit fiscal. Suite à la jurisprudence de la Cour de justice, l'Administration fiscale ne peut plus se fonder sur les arguments de droit comptable. À ce jour, la réglementation fiscale est elle aussi insuffisante pour régler efficacement le problème de l'acquisition en dessous de la valeur de marché. Différentes solutions peuvent être proposées en s'inspirant du capital informel néerlandais. La plus logique serait de prévoir une correction fiscale au niveau du cédant et d'imposer l'avantage octroyé dans son chef. C'est en effet le cédant qui cherche à bénéficier d'un avantage fiscal en cédant un élément d'actif en dessous de la valeur de marché.

Kim JANS

Avocat Huber Crommen Geelhand Barbaix Advocaten
Lauréat du Prix IPCF pour l'année académique 2016-2017

Obligations de garantie à satisfaire pendant et après la cessation de l'activité économique : droit à déduction ?

Contexte

Un commerçant, par exemple, concessionnaire d'une marque automobile, est parfois tenu à une obligation de garantie légale ou accorde parfois une garantie (supplémentaire) sur les biens ou services vendus. La question se pose alors de savoir quelles sont les conséquences en matière de TVA de cette obligation de garantie pendant et même après la cessation de l'activité économique.

Un entrepreneur-personne physique souhaite cesser son activité économique, mais se demande s'il doit rendre son numéro de TVA ou pas. Il pense notamment à ses obligations dans le cadre de la responsabilité décennale. L'introduction de déclarations néant après la cessation effective de l'activité, avec les charges comptables dont l'introduction de ces déclarations s'accompagne, et le paiement de cotisations sociales d'indépendant lui paraissent insensés. Cet assujetti à la TVA doit-il (et peut-il) garder son numéro de TVA actif pour pouvoir satisfaire à de possibles obligations futures dans le cadre de la garantie ? Et quel est le régime TVA applicable lorsqu'une franchise est prévue ?

Les obligations de garantie en matière de TVA ne sont que rarement voire jamais abordées dans la doctrine fiscale. Elles ont pourtant leur importance dans la pratique. Quelles sont les conséquences en matière de TVA ?

Obligations de garantie

Lorsqu'un bien est livré gratuitement ou un service fourni gratuitement par un assujetti en exécution d'une obligation de garantie à laquelle il est tenu, cette opération n'est pas soumise à la TVA, sans que soit compromise la déduction de la TVA perçue sur les biens livrés et les services fournis à l'assujetti qu'il utilise pour pouvoir respecter son obligation de garantie.

Lorsqu'un bien fait l'objet de divers transferts successifs qui donnent tous lieu à une obligation de garantie, la somme que chacun exige de son fournisseur ou directement d'un précédent fournisseur en couverture des frais qu'il a dû supporter afin de satisfaire à sa propre obligation de garantie, a le caractère de dommages et intérêts sur lesquels aucune TVA n'est évidemment due.

Par contre, lorsque le fournisseur ou le prestataire facture le prix de sa prestation sans être lui-même tenu à une obligation de garantie, la somme demandée est le prix d'une opération sur laquelle la TVA est en principe due.

Si, toutefois, le fournisseur ou le prestataire n'a aucune obligation de garantie personnelle envers son client, mais qu'il est quand même tenu d'effectuer la réparation ou la livraison dans le cadre d'une convention collective conclue entre le constructeur ou l'importateur et les distributeurs et sous-distributeurs aux termes de laquelle il s'est engagé à effectuer la réparation ou la livraison, les règles suivantes s'appliquent. Le client peut exiger l'exécution de l'obligation de garantie en vertu de la clause de garantie reprise dans son contrat d'achat, sans devoir payer quoi que ce soit. La somme que le fournisseur ou le prestataire reçoit en couverture des frais qu'il a supportés est en l'occurrence considérée comme des dommages et intérêts sur lesquels aucune TVA n'est due.

Le fournisseur ou le prestataire qui, conformément à ce qui précède, ne doit pas imputer de TVA sur la somme qu'il perçoit au titre de dommages et intérêts doit justifier le non-acquittement de la taxe en mentionnant sur le document qu'il remet au débiteur tous les éléments (période standard, nature des documents utilisés, etc.) qui étayaient le montant de l'indemnisation dont il exige le paiement¹.

Réparations dans le cadre d'une garantie supplémentaire accordée

Parallèlement à l'obligation de garantie légale classique à laquelle les vendeurs de biens de consommation sont tenus², il arrive de plus en plus souvent que les vendeurs, en complément de la garantie classique, accordent une garantie supplémentaire qui prend effet à partir du moment où la garantie classique arrive à échéance ou qui est plus étendue que la garantie classique.

Cette garantie supplémentaire implique que le vendeur (détaillant, distributeur, etc.), en cas de panne du bien livré (p. ex. téléviseur, magnétoscope, voiture, etc.), s'engage à effectuer gratuitement la réparation ou à limiter les frais de réparation à un montant forfaitaire, à savoir la franchise. En ce qui concerne les réparations effectuées dans le cadre de la garantie supplémentaire, il convient de faire la distinction suivante: si la réparation a lieu en exécution d'une obligation de garantie, la TVA ne peut être exigée sur

cette opération. Il s'agit en effet d'une opération pour laquelle aucune prestation n'est facturée et qui n'est donc pas visée en tant que telle dans le CTVA. Lors du calcul du prix de vente du bien, on part du principe qu'il est toujours tenu compte des éventuels frais de réparation et évidemment des primes d'assurance payées pour couvrir ces frais, le cas échéant.

Par ailleurs, la réparation en question ne donne pas non plus lieu à la révision de la taxe déduite ni à un prélèvement visé à l'article 12, § 1er, du CTVA. Si toutefois, à l'occasion d'une réparation, un montant forfaitaire (franchise) est payé par l'acheteur, ce montant est considéré comme l'indemnisation (TVA comprise) de la réparation effectuée³.

Réparations gratuites après l'expiration de la période de garantie

Lorsque, par exemple, un garagiste effectue gratuitement sur la voiture d'un client une réparation nécessaire en raison de défaillances qui ne sont apparues qu'après l'expiration de la période de garantie classique, l'administration consent à ce que cette réparation soit soumise aux mêmes règles que celles exposées ci-dessus⁴.

Dommages et intérêts, dations en paiement vs. obligation de garantie

Lorsqu'un objet, tel qu'une montre ou un bijou qui a été confié par un client en vue d'une réparation, disparaît à la suite d'un vol ou pour une autre raison quelconque (incendie, perte, destruction, etc.), le réparateur doit en principe payer des dommages et intérêts en espèces au client, s'il est tenu d'indemniser le préjudice subi par ce dernier. Aucune TVA n'est due sur ces dommages et intérêts.

Il arrive toutefois aussi qu'avec l'accord du client, le réparateur propose au client, en lieu et place des dommages et intérêts, un objet de même valeur ou un objet d'une valeur supérieure moyennant le paiement d'une soulte par le client.

Cette opération est une dation en paiement qui implique une livraison de biens au sens de l'article 10 du CTVA.

Dans ce cas, la TVA est due lors de la livraison de l'objet, au taux applicable à cet objet et sur une base égale au montant de l'indemnisation en espèces, majorée, le cas échéant, de la soulte payée par le client⁵.

1 Décision n° E.T. 12129 dd. 13.10.1972.

2 Décision du 13 octobre 1972, n° E.T. 12.129, fisconetplus.

3 Décision n° E.T. 65063 dd. 23.12.1992.

4 Décision n° E.T. 16252 dd. 21.11.1973.

5 Décision n° E.T. 12763 dd. 15.02.1973.

Lorsqu'un camion, qui a été confié par un client à un garagiste en vue d'une réparation, est volé, le garagiste doit en principe payer des dommages et intérêts au client, s'il est tenu de réparer le préjudice subi par le client. Le paiement des dommages et intérêts est exclu du champ d'application de la TVA. Si toutefois, le garagiste, de commun accord avec le client, livre à ce dernier un autre véhicule de même valeur ou d'une valeur supérieure contre paiement d'une somme, cette compensation a le caractère d'une dation en paiement qui implique une livraison de biens au sens de l'article 10 du Code de la TVA, qui est soumise à la TVA. Étant donné qu'en l'espèce, le camion de remplacement est utilisé en vue de réaliser une opération taxée, le garagiste a le droit de déduire la TVA ayant grevé son achat⁶.

Droit à déduction de la TVA après la cessation de l'activité économique

Dans l'affaire I/S Fini⁷ de la Cour de justice, il est dit clairement qu'une personne qui a cessé son activité commerciale, mais qui continue de payer le loyer et les charges afférentes au local ayant servi pour cette activité, en raison du fait que le contrat de location contient une clause de non-résiliation, est considérée comme un assujetti au sens de cet article et peut, en conséquence, déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur les montants ainsi acquittés, pour autant qu'il existe un lien direct et immédiat entre les paiements effectués et l'activité commerciale et que l'absence d'intention frauduleuse ou abusive soit établie.

L'assujetti qui, par conséquent, expose des frais pour satisfaire à ses obligations de garantie après la cessation de son activité économique, agit donc en qualité d'assujetti et a donc le droit de déduire la TVA sur les frais exposés.

Si l'assujetti a rendu son numéro de TVA et⁸ qu'il n'introduit par conséquent plus de déclarations périodiques à la TVA, la déduction s'opérera en l'occurrence par l'introduction d'une demande de restitution.

Lorsque l'ayant droit au remboursement est une personne établie en Belgique autre qu'un assujetti ou une personne morale non assujettie tenue à l'introduction d'une déclaration visée, selon le cas, à l'article 53, § 1er, alinéa premier, 2° (déclaration périodique à la TVA) ou à l'article 53ter, 1° du CTVA (déclaration spéciale à la TVA), il est tenu, conformément à l'article 9, § 1er, de l'arrêté royal n° 4, d'introduire une demande de remboursement, en deux exemplaires, auprès du bureau de contrôle de la TVA dont il relève (pour un assujetti ou une personne morale non assujettie) ou dans le ressort duquel il a son domicile ou son siège social (pour toute autre personne).

Conformément à l'article 82bis du Code de la TVA, la demande susvisée peut encore être introduite jusqu'au 31 décembre de la troisième année civile qui celle au cours de laquelle la cause de restitution est intervenue.

La restitution dépend de la preuve du paiement de la taxe et de la justification de la cause de restitution.

Les restitutions visées à l'article 9, § 1er, de l'arrêté royal n° 4 ont lieu en tenant compte des données bancaires, IBAN et BIC compris, communiquées à l'administration. Les restitutions de moins de 7 euros ne sont cependant pas autorisées⁹.

Stefan RUYSSCHAERT
Conseiller au SPF Finances
Professeur invité à l'UGent
Chargé de cours invité à la Fiscale Hogeschool (Odisee)

6 Question n° 402 de monsieur Van den Eynde dd. 27.05.2004, Q. et R., Chambre, 2003-2004, n° 42, p. 6466-6467.

7 CJUE, 3 mars 2005, affaire C-32/03 concernant I/S FINI, eur-lex.

8 Ce qui sera le cas après l'introduction systématique de déclarations néant.

9 Manuel TVA, n° 553 et 554, fisconetplus.