
Acquisition a titre (quasi) gratuit : le point sur les aspects comptables et fiscaux

(Quasi) verkrijging om niet: stand van zaken boekhoudkundig en fiscaal

IFA 20 décembre 2011

Laurence Pinte

But de l'exposé

- ❑ Remettre en perspective l'avis 126/17 de la CNC
 - Le contexte qui a probablement conduit la CNC à émettre un tel avis
 - L'analyse de l'avis
 - Ce que cet avis est devenu et comment son application pratique va aujourd'hui sans doute plus loin que sa finalité initiale
- ❑ Les aspects fiscaux
- ❑ Perspectives?
 - En droit comptable
 - En droit fiscal

L'exposé qui va suivre reflète des vues personnelles et individuelles de l'orateur dans le cadre d'un exercice de réflexion académique. Les positions prises ne peuvent à ce titre en rien engager la CNC et sont donc tout à fait indépendantes des activités de l'orateur en son sein.

I. Le contexte général

Le contexte (1/4) – Un ensemble de facteurs

- ❑ L'avis 126/17, établi sous forme de draft début 2001 et approuvé définitivement en novembre 2001, ne peut bien se comprendre que dans le contexte particulier du début des années 2000
- ❑ 3 « éléments de contexte » à prendre en compte
 - I. Problématique de l'**acquisition à titre gratuit d'immeubles** dans le cadre de l'expiration de **droits de superficie** (Anvers 5 oct 1999 –Cass. 18 mai 2001)
 - II. **Affaire Artwork System (1996 – 2002)**
 - III. Initiatives européennes en vue de rapprocher le droit comptable européen des IAS et débat en Belgique autour de l'application/influence des IAS en droit comptable belge (et des influences fiscales éventuelles).
- ❑ Cette lecture contextuelle de l'avis doit permettre:
 - de mieux comprendre les raisons d'être cet avis et
 - de lui donner la portée (limitée) qui devrait être la sienne

Le contexte (I) – Acquisition à titre « gratuit » dans le cadre d'un contrat de superficie (Cass 18 mai 2001) (1/2)

LES FAITS

- ❑ Contexte générale d'un contrat de superficie commercial entre **professionnels**
- ❑ Il apparaît de l'économie générale du contrat que **le transfert des constructions, sans indemnité particulière, à l'expiration du contrat, a été pris en compte par les parties.**

LE RAISONNEMENT DE LA COUR

- ❑ Les sociétés sont imposables sur l'ensemble de leurs bénéfices
- ❑ Dans un tel contexte, l'acquisition de l'immeuble doit bien être traitée comme l'acquisition d'un « nouvel actif » plutôt que comme la réévaluation d'un actif préexistant
- ❑ En conséquence, lorsque **d'acquisition de l'immeuble** par le donneur du droit de superficie, agissant à titre professionnel, **fait partie d'une transaction commerciale ET lorsque les parties contractantes ont tenu compte de l'acquisition de l'immeuble sans indemnisation lors de la détermination des canons**, l'acquisition de l'immeuble constitue un produit d'exploitation
- ❑ **Le droit comptable ne s'oppose en rien** à cette façon de faire, dans un tel contexte

Le contexte (I) – Acquisition à titre gratuit dans le cadre d'un contrat de superficie (Cass 18 mai 2001) (2/2)

ANALYSE

- ❑ L'arrêt de la Cour de cassation **ne porte pas sur une transaction à titre gratuit mais sur une opération à titre onéreux** entre professionnels, en vertu de laquelle, parmi les prestations réciproques convenues entre les parties, est prévu le transfert sans indemnité des constructions à l'expiration du contrat de superficie.
- ❑ Cet arrêt nous semble dans cette optique **conforme aux principes comptables** en vertu desquels **un actif doit être enregistré par référence aux moyens qu'il a fallu consacrer pour l'acquérir**
- ❑ A ce titre l'arrêt **ne s'écarte pas du principe général du coût historique mais le confirme**
- ❑ Cet arrêt a malheureusement souvent reçu **une portée qui n'est pas la sienne** ⇒ confusion avec les transactions à titre gratuit

Le contexte (II) – L' affaire Artwork System (1/2)

❑ **Les faits (1996):**

- Cession en cascade de participations (de personnes physiques vers sociétés) préalablement à une introduction en bourse
- Différence de substantielle entre le prix de cession d'origine et la valeur de marché telle qu'elle résulte de l'introduction en bourse
- Tous les éléments connus dès la première transaction
- Construction complexe (différents SPV) – dossier médiatisé – volet pénal
- ISI

❑ **1ere instance Gand 14 nov. 2002: donne raison à l'adm fiscale**

- Confirmation du lien entre droit comptable et droit fiscal
- Mais application du principe de **l'image fidèle comme « overriding principle »**, permettant de **s'écarter de l'application stricte de la valeur d'acquisition**

❑ Recours devant le CE contre l'avis 126/17

- ❑ Fin 2002 : transaction avec les autorités fiscales et retrait du recours en annulation devant le CE

Le contexte (II) – L' affaire Artwork System (2/2)

□ **Appréciation:**

- Dossier tout à fait spécifique, tant par les montants en jeu que par la chaîne complexe des opérations faisant appel à plusieurs SPV belges et non belges
- Sophistication, voire agressivité fiscale – construction purement fiscale
- Confusion entre « image fidèle » et simulation?
- On peut comprendre la volonté du fisc de contrer ce genre de pratique
 - ⇒ Difficile de tirer des leçons générales de ce genre de dossier
 - ⇒ Lien entre « image fidèle » et « simulation » ?
 - ⇒ Le fisc ne dispose –t-il pas de suffisamment des dispositions fiscales pour contrer ce genre d'opération, sans devoir faire appel au droit comptable et au principe d'image fidèle ?

Le contexte (III) – Le débat autour de l'application des normes comptables internationales

- ❑ Dans son avis 126/17, la CNC justifie également son point de vue par **référence aux normes de reporting étrangères et aux IAS**
 - ❑ Ceci s'inscrit très largement dans **la ligne de conduite qu'elle a publié en mai 2002**: *Eu égard aux développements actuels marqués par la volonté d'aligner le droit des comptes annuels aux IAS, la Commission a pris pour politique d'établir ses avis dans la ligne des normes IAS applicables et de leurs interprétations, pour autant que celles –ci soient compatibles avec le droit belge des comptes annuels en vigueur. Il résulte de ce choix que les normes IAS et leurs interprétations seront toujours prises en considération lors de l'élaboration des avis de la CNC et seront, si possible, intégrées dans els avis concernés.*
 - ❑ Proposition de règlement de février 2001 (règlement du 19 juillet 2002) visant à obliger les sociétés cotées à utiliser les référentiel IFRS pour leurs comptes consolidés et à permettre aux Etat-Membres d'imposer ou autoriser l'application des IFRS dans les comptes consolidés
- ⇒ **L'avis de la CNC doit être compris dans le contexte d'une époque où l'application in fine des IAS aux comptes sociaux en BE était une option crédible, voire probable. Ce débat est aujourd'hui largement clos.**

II. Aspects de droit comptable

L'avis 126/17 (1/2) – Description

Les éléments centraux de l'avis de la CNC

- 1) Le droit comptable belge **est muet en ce qui concerne la détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre gratuits**. Seules les transactions à titre onéreux (c.-à-d. contre paiement d'un prix exprimé ou non en numéraire) sont visées.
- 2) **Eu égard à l'exigence d'une information financière fidèle, pour déterminer la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre gratuit, il convient de raisonner en termes d'accroissement de patrimoine et non en termes de coût historique puisque celui-ci fait en l'occurrence défaut. La juste valeur est à ce titre la référence à prendre en compte.**
- 3) Ceci permet de donner une **image appropriée** des éléments du patrimoine de l'entreprise et de leur utilisation et ne doit pas être rejeté sur la base du **principe de prudence étant donné que l'acquisition à titre gratuit entraîne une augmentation immédiate de patrimoine dont l'entreprise acquiert le droit de disposition intégral**. En conséquence, un résultat à concurrence de la différence entre le prix payé et la juste valeur du bien acquis doit être pris en résultat. Ceci est en ligne avec les référentiels internationaux.

L'avis 126/17 (2/2) – Description

- 4) Il convient également **d'assimiler à l'acquisition à titre gratuite proprement dite, l'acquisition à titre gratuit déguisée et l'acquisition à titre gratuit indirecte**. Dans le premier cas il est question de **simulation** et il faut également tenir compte dans les comptes annuels de la nature réelle de l'acquisition. Dans le second cas la base d'évaluation de l'acquisition à titre gratuit doit être appliquée à l'acte juridique concerné (stipulation pour autrui, abandon de droit...)

- 5) Pour les **acquisitions à titre partiellement gratuit**, ce raisonnement doit être appliqué dès qu'il existe **un animus donandi** dans le chef d'une des partie

L'avis 126/17 – Les point discutables

L'avis de la CNC est discutable sur 4 points :

- ❑ **La procédure : remise en cause d'un point de vue bien établi et admis en droit comptable et en droit fiscal**
- ❑ **L'existence d'un vide juridique en matière d'acquisition à titre gratuit**
- ❑ **L'existence d'un principe général d'évaluation des actifs à "leur valeur" au moment de leur entrée dans le patrimoine de la société (raisonnement en terme d'accroissement de patrimoine)**
- ❑ La portée des règles comptables internationales en droit positif belge

A titre additionnel : la portée du **principe d'image fidèle** (pas ou peu invoqué dans l'avis 126/17 de la CNC mais utilisé largement dans la doctrine et la jurisprudence qui suivront)

Les point discutables : 1) La procédure

- L'avis 126/17 revient sur une doctrine bien établie, tant en droit comptable qu'en droit fiscal :**
 - Jurisprudence, doctrine**
 - Avis CNC 1987**
 - Différence entre actifs monétaires et non-monétaires**

- Un avis de la CNC peut-il mettre à mal 30 ans de certitude ?**

- Lien avec un malaise fiscal ?**

Les points discutables: 2) Le vide juridique pour les transactions à titre gratuit

Thèse

- ❑ L' article 35 de l'AR. Ex. Code des sociétés ne viserait que les transactions à titres onéreux.

Discussion

- ❑ L'article 35AR/CS prévoit :
 - sous réserve de certaines exceptions techniques et du principe d'image fidèle (voir infra) que les éléments de l'actif sont évalués à leur valeur d'acquisition
 - par valeur d'acquisition, il faut entendre, le prix d'acquisition, le cout de revient ou la valeur d'apport
- ❑ Il découle de cet article que le droit comptable belge détermine la valeur d'acquisition par référence au coût historique.
- ❑ Rien ne permet de conclure que cet article 35AR/CS ne s'appliquerait qu'aux transactions à titre onéreux

Les points discutables : 3) La notion de coût historique versus l'accroissement de patrimoine

Thèse

- ❑ Il existe un principe général d'évaluation des actifs à "leur [juste] valeur" au moment de leur entrée dans le patrimoine de la société, le prix payé n'étant que l'illustration de cette valeur et devant donc être écarté lorsque le prix n'est pas représentatif de l'accroissement de patrimoine, c'est à dire dans les transactions à titre gratuit/partiellement gratuites

Discussion

- ❑ Il n'existe pas en droit comptable belge un principe général selon lequel les actifs doivent être enregistrés à leur [juste] valeur où il conviendrait de raisonner en termes d'accroissement de patrimoine et non en termes de coût historique.
- ❑ Bien au contraire, les actifs doivent être évalués pour à leur **coût historique**, c'est à dire à **non pas en fonction de leur valeur absolue mais sur la base des moyens qu'il a fallu consacrer pour les acquérir (cfr règles applicable sen matière d'échange)**

Evaluation sur le plan comptable: 4) Le principe d'image fidèle

Le droit positif

- ❑ Art 24 AR/CS - Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.
- ❑ Si l'application de dispositions du présent chapitre ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe
- ❑ Art 29 AR/CS - Dans les cas exceptionnels où l'application des règles d'évaluation ne conduit pas au respect de l'image fidèle, il y a lieu d'y déroger

La portée du principe d'image fidèle

- ❑ Le principe de l'image fidèle est-il un principe supérieur aux autres, justifiant de déroger aux règles de droit positif Effet dérogatoire du principe d'image fidèle ? Ou autrement dit, l'image fidèle est elle atteinte en appliquant les règles du droit comptable positif (moyenneant le cas échéant une mention dans l'annexe) ou justifie-t-elle d'y déroger ?
- ❑ Débat ouvert depuis les années 1980

Evaluation sur le plan comptable: 4) Le principe d'image fidèle

La portée du principe d'image fidèle

- ❑ Position de la CNC (avis 132/2)
 - la portée du principe de l' « image fidèle » consacrée en application de la Quatrième Directive par l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 doit être analysée en fonction de l'économie du texte de l'arrêté et à la lumière du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983.
 - Il en résulte tout d'abord - conformément d'ailleurs à une interprétation commune de la disposition correspondante de la Quatrième Directive - que de manière générale, cette image fidèle résultera de l'application des schémas et des règles d'évaluation déposés dans l'arrêté.
 - Il en résulte, ensuite, que, si les schémas et règles applicables ne suffisent pas à rencontrer l'exigence de l'image fidèle, le respect de cette exigence devra être poursuivi à titre premier par l'insertion dans l'annexe de renseignements complémentaires (article 24, alinéa 2 AR C.Soc.).
 - Ce n'est que si, dans des cas exceptionnels, l'insertion de renseignements complémentaires dans l'annexe s'avère insuffisante au regard de l'objectif poursuivi, que, par application de l'article 29 AR C.Soc., l'adoption de règles d'évaluation différentes pourra se justifier ou s'imposer.
 - Il existe donc une présomption selon laquelle l'application des règles d'évaluation établies par la loi conduit à l'image fidèle.
- ❑ Raison pour laquelle la CNC n'invoque pas « l'image fidèle » (>< image appropriée dans l'avis 126/17).

⇒ **Le principe d'image fidèle ne constitue pas une base juridique sur laquelle pourrait s'appuyer l'avis 126/17**

- ❑ **PROCEDURE et SECURITE JURIDIQUE**
- ❑ **SCOPE** - L'avis ne saurait viser que les acquisitions réellement à titre gratuit, c'est-à-dire sans contrepartie aucune et animées d'un *animus donandi*. La plupart des transferts d'actifs qui, à première vue peuvent paraître « gratuits » sont en réalité « à titre onéreux » dans la mesure où l'acquisition sans contrepartie a été prise en compte dans l'économie générale de l'opération. Pour de telles opérations, seule la valorisation au coût historique ne saurait être retenue.
- ❑ **COUT HISTORIQUE** - En ce qui concerne les transactions sans aucune contrepartie, force est de constater que le droit comptable belge, dans sa configuration actuelle et tel qu'il a été interprété depuis des années, ne permet pas de s'écarter de la notion de prix d'acquisition. **Cette approche semble d'ailleurs tout à fait correcte si on considère que les actifs et leur valeur, représentent l'emploi qu'une entreprise a fait des ressources (passif) mises à sa disposition.**
- ❑ **IMAGE FIDELE** - Le principe d'image fidèle, tel qu'interprété en droit comptable belge ne permet pas de déroger aux règles explicites du droit comptable.

=> Le droit comptable est avant tout un langage basé sur des conventions en fonction d'objectifs déterminés. Il n'y a pas une seule vérité comptable. L'avis 126/17 va toutefois au-delà des conventions admises en droit comptable belge

Les réactions à l'avis 126/17 – les réponses du Ministre des Finances

- ✓ QP n°1084 du 12 janv 2001
- ✓ QP n°1024 du 29 mai 2002
- ✓ QP n°1092 du 26 août 2002
- ✓ QP n°258 du 6 janv 2010
- ✓ QO n°5706 du 8 janv 2001
- ✓ QO n°6259 du 29 janv 2001
- ✓ QO n°7234 du 15 mai 2002

En résumé

- ✓ Les avis de la CNC n'ont pas de force juridique => pas de problématique de rétroactivité à gérer
- ✓ La CNC n'est pas compétente en matière fiscale
- ✓ Pas de « nouvelle règle fiscale » => pas d'effet « direct de ces avis »
- ✓ Recours introduit devant le Conseil d'Etat => pas de point de vue tant que procédure en cours.
- ✓ QP de 2010 : « L'administration fiscale tire enseignement de cet avis et applique les dispositions fiscales adéquates au cas d'espèce. Je pense en particulier aux dispositions de l'article 24, al. 1er, 1° du CIR 92. Le cas échéant l'application de l'article 24, al 1er, 4° du même code pourrait être retenue étant donné que cette disposition vise, entre autres, les situations où des actifs ont été sous-estimés en violations des règles comptables ou fiscales »

Les conséquences de l'avis 126/17 – La jurisprudence

- ✓ Jurisprudence divisée mais écartant majoritairement l'avis 126/17
- ✓ 2 types de dossier :
 - liés à un droit de superficie
 - liés à la valorisation de participations
- ✓ Attente d'un arrêt de la cour de Cass.

Rejet de 126/17

Cour d'appel de Bxl, 29 oct 2008, réformant la décision du tribunal de **1ere instance de Bxl du 14 déc 2005** (Valorisation d'actions)

Louvain, 11 sept 2009 (droit de superficie)

Cour d'appel de Bxl, 31 mars 2010 (valorisation d'actions) confirmant **trib. Brx, 21 mai 2008** – recours en cassation pendant

Trib Namur, 17 mars 2011

Application de 126/17

Trib Gand, 14 nov 2002 (Artwork)

Gand, 13 Janvier 2009, confirmé par **Cour d'appel de Gand, 12 oct 2010** (droit de superficie)

Cour d'appel de Gant, 4 janv 2011 (valorisation d'actions)

La valeur d'acquisition par référence aux "moyens consacrés"

Pas d'effet dérogatoire au principe d'image fidèle

L'arrêt de la Cour de cass du 18 mai 2001 visent des transactions à titre onéreux

Effet dérogatoire du principe d'image fidèle

Conclusions

- ❑ L'avis 126/17 doit être compris **dans le contexte de l'époque au cours duquel il a été rendu** (IFRS, affaire Artwork, arrêt de la Cour de cassation...).
- ❑ Force est toutefois de constater que cet avis **manque en droit** et s'apparente plus à une **recommandation de lege ferenda**, sous l'influence des IFRS, qu'à une interprétation de *legis lata* du droit comptable belge positif.
- ❑ De *lege ferenda*, la question se pose de savoir quelle est l'image et l'information que doivent refléter les comptes annuels d'une entreprise. Une image des ressources et emplois ? Une vision du patrimoine d'une entreprise ?
- ❑ Enfin, si la jurisprudence est abondante sur le sujet, elle est exclusivement liée à des problématiques fiscales ⇒ **la problématique n'est-elle donc pas davantage fiscale que comptable?**

III. Aspects de droit fiscal

Evaluation sur le plan fiscal – Une situation fondamentalement dérangeante

❑ On a, à l'origine, une problématique fondamentalement fiscale

- 
- Différences *de jure* de traitement fiscal pour une même réalité économique selon la nature du contribuable (plus-value sur actions réalisée par une personne physique, versus une société)
 - Des différences *de facto* dans la taxation effective d'une opération selon le contribuable qui réalise l'opération (existence de pertes fiscales,...)
 - ⇒ Intérêt qu'il peut y avoir pour les contribuables de transférer de la base taxable d'un contribuable A vers un contribuable B
 - ⇒ Ce genre de problématique doit avant tout être réglée en droit fiscal

❑ Un avis de la CNC, à tout le moins discutable, vient remettre en cause une réalité fiscale préalablement stable, avec pour conséquence un contentieux exclusivement fiscal important.

❑ Ce contentieux fiscal vient:

- Alimenter et remettre en cause un débat sur des principes comptables aussi fondamentaux que l'image fidèle ou la valeur d'acquisition.
- Donner à l'avis de la CNC une portée sans doute au-delà de celui qu'il avait à l'origine....
- Et semer le trouble par rapport à une réalité comptable bien stabilisée

Evaluation sur le plan fiscal – Une situation fondamentalement dérangeante

- ❑ Or, il existe un arsenal de mesures fiscales qui devrait permettre d'appréhender ce genre de situation
 - L'application correcte des prix de transfert
 - Article 24, al 1er, 1° et 4° CIR ?
 - Article 26 CIR
 - Article 207/79 CIR
 - Théorie de la simulation CIR

- ❑ Et si ce n'était pas suffisant...il appartient au législateur fiscal de prendre des mesures complémentaires.

Evaluation sur le plan fiscal – 1) Les prix de transfert

- ❑ Principes généraux de l'OCDE

- ❑ Article 185 CIR L'application générale des prix de transfert (article 185 CIR)

§1. Les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

§2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition.

Evaluation sur le plan fiscal – 2) L'article 24 CIR? (1/2)

□ L'article 24 CIR

Les bénéfices des entreprises (...) sont ceux qui proviennent :

- 1° de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci ;**
- 2° de tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels ;
- 3° de toute plus-value, même non exprimée ou non réalisée sur des immobilisations financières et des autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, dans la mesure où leur valeur s'est accrue et à la fin de la période imposable n'excède pas leur valeur d'investissement ou de revient ;
- 4° de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt**

Evaluation sur le plan fiscal – 2) L'article 24 CIR ? (2/2)

- Article 24, al. 1er, 1° :
 - Existence d'un concept autonome de bénéfice en droit fiscal ?
 - Débat définitivement tranché par la Cour de cassation en 1997 : « Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément au droit comptable »
 - Article 24, al. 1er, 2° et 3° : problématique des plus- et moins-values subséquentes à l'enregistrement initial à la valeur d'acquisition
 - Article 24, al. 1er, 4° : sous-évaluations d'actifs/surévaluations de passif
EN CONTRAVENTION avec le droit comptable
- ⇒ **La notion de bénéfice fiscal est a priori identique (sauf règles fiscales dérogatoires) à la notion comptable**

Evaluation sur le plan fiscal: 3) L'article 26 CIR

- ❑ L'article 26 CIR

Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.

- ❑ Vise la situation de l'entreprise qui octroie l'avantage
- ❑ Ne vise que les "entreprises" à l'exclusion des personnes physiques privées
- ❑ Non application si "les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires"

Evaluation sur le plan fiscal – 4) L'article 207 CIR

- ❑ L'article 207 (et 79 CIR)

Aucune de ces déductions (RDT, déduction pour investissement, brevet, capital à risque, pertes...) ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles (...).

- ❑ "Double" sanction dans le chef de celui qui reçoit l'avantage

- L'avantage fait, tôt ou tard, partie de la base imposable de celui qui le reçoit
- Non imputation des déductions fiscales – base taxable minimale

- ❑ Quid pour les avantages qui ne doivent pas être exprimés en comptabilité?

Evaluation sur le plan fiscal – La simulation

- ❑ And last but not least, dans des cas extrêmes où une libéralité serait déguisée sous la forme d'une opération à titre onéreux, il appartiendrait au fisc d'évoquer la simulation
- ❑ Pour rappel, il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention demeurée secrète.
- ❑ Simulation >< Image fidèle >< réalité économique >< substance over form

Et demain?

- ❑ Vers une évolution du droit comptable ? Principe « substance over form » introduit comme contraignant dans la très récente proposition de directive européenne visant à remplacer la 4eme directive
- ❑ Vers une évolution du droit fiscal ? Quid nouvelle mesure anti-abus ?
- ❑ En attente de l'arrêt de la Cour de cassation