

Modification de l'article 26 du CIR 1992 : feu vert à la double imposition (économique)

Yves Verdingh
Conseil fiscal
General Manager Tax Fortis
Professeur à la Fiscale Hogeschool Brussel

Le législateur a fait usage de la loi-programme du 27 avril 2007 pour modifier l'article 26 du CIR 1992, dans le but explicite de permettre, dans certains cas, la double imposition économique. De quoi s'agit-il ?

L'article 26 du CIR 1992 est une mesure anti-évasion fiscale qui permet, lorsqu'une entreprise attribue un « avantage anormal ou bénéfique », de réinclure cet avantage dans la base imposable (par le biais d'une reprise en dépenses non admises).

L'alinéa premier de l'article 26 du CIR 1992 prévoit pourtant une disposition qui vise à éviter la double imposition. Selon cet alinéa, les avantages octroyés sont ajoutés à la base imposable de la société qui les consent « sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ». En effet, il n'y a pas de perte de revenus fiscaux pour le Trésor dans un tel cas, les articles 79-207 du CIR 1992 stipulant qu'aucune déduction (R.D.T., déduction pour capital à risque, etc.) ne peut être opérée sur un avantage anormal ou bénéfique obtenu (l'avantage est donc toujours imposé *de facto* dans le chef du bénéficiaire). Consé-

quence de cette clause d'exception : le ministre des Finances (tout comme le Service des décisions anticipées) a déclaré à plusieurs reprises que l'article 26 du CIR 1992 n'était, en principe, pas d'application entre deux sociétés belges.¹

L'article 26 du CIR 1992 peut s'appliquer dans deux cas : si l'on renonce aux bénéficiaires ou si l'on prend en charge des frais excessifs ou non dus. Dans ce dernier cas, l'article 26 du CIR 1992 marche sur les plates-bandes de l'article 49 du CIR 1992, qui détermine les conditions générales de la déduction des frais. Se pose alors rapidement la question de savoir quelle est la relation entre ces deux articles : lequel prime l'autre ? Une question dont l'intérêt n'est pas purement académique, car l'article 26 du CIR 1992 comporte l'exception précitée visant à éviter la double imposition, alors que l'article 49 du CIR 1992 ne prévoit aucune exception.

¹ Voir, notamment, question n° 302 du 9 mars 1993, COOREMAN, *Bull. Contr.*, n° 729, pp. 1904-1905 et décision préalable n° Ci.COM/005

du 27 juillet 1993, *Bull. Contr.*, n° 737, p. 840.

La jurisprudence estime dans sa majorité que l'article 26 du CIR 1992 prime l'article 49 du CIR 1992 et que le fisc ne peut recourir à ce dernier article pour contourner la clause d'exception stipulée à l'article 26 du CIR 1992.² En effet, si le fisc pouvait y recourir, cela porterait préjudice à la raison d'être même de cette clause d'exception de l'article 26 du CIR 1992.

L'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 31 octobre 2006 en donne un bon exemple. Il s'agit, dans ce cas, d'une société de pharmaciens, propriétaire de l'usufruit d'un appartement situé à la côte. L'appartement est mis gratuitement à la disposition du dirigeant d'entreprise, qui est donc imposé sur un avantage de toute nature. Le fisc refuse la déduction des frais afférents à cet appartement et s'appuie sur la disposition de l'article 49 du CIR 1992 (pas de lien nécessaire avec l'activité sociale de la société). La société visée argumente alors que les frais sont déductibles en vertu de la clause d'exception de l'article 26 du CIR 1992, le dirigeant d'entreprise étant imposé sur un avantage de toute nature. Vu la primauté de l'article 26 sur l'article 49 du CIR 1992, le fisc ne peut faire usage de ce dernier article. La Cour d'appel d'Anvers estime que l'imposition des dirigeants d'entreprise sur un avantage annuel de toute nature exclut la non-déductibilité des frais en application de l'article 49 du CIR 1992 et donne ainsi gain de cause à la société.

Afin de contrer ce type de jurisprudence défavorable – du moins pour le fisc –, l'article 26 du CIR 1992 est donc modifié et contient à présent la formule « sans préjudice de l'application de l'article 49 du CIR 1992 ». En d'autres termes, la primauté de l'article 26 du CIR 1992 sur l'article 49 du CIR 1992 est définitivement révolue.

Une adaptation qui a pour conséquence – très – désavantageuse que la double imposition risque de devenir la règle plutôt que l'exception. Le fisc peut, désormais, rejeter des frais sur la base de l'article 49 du CIR 1992, dans le chef de la société qui consent les avantages, alors que la société bénéficiaire est également imposée sur l'avantage acquis. Il n'est même pas exclu, dans ce contexte, que le fisc continue à considérer, dans le chef de cette dernière, qu'il s'agit fiscalement d'un avantage anormal et refuse, dès lors, toute autre déduction sur cet avantage acquis.

Imaginons, par exemple, qu'une société mère belge facture un *management fee* à sa filiale (qui est belge également). Si le fisc estime que ce *management fee* est insuffisamment étayé, il peut rejeter le paiement sur la base de l'article 49 du CIR 1992 – sans que la société puisse encore se prévaloir de l'article 26 du CIR 1992 – et imposer également la société mère – sans aucune possibilité de déduction – sur « l'avantage anormal ou bénévole » acquis. Ce qui constitue une double imposition économique du même revenu.

La critique sévère formulée par le Conseil d'État (« le projet de loi érige la double imposition en règle ») a été tout simplement ignorée par le gouvernement. Des années lucratives en perspective pour le fisc... •

² Notamment Civ. Namur, 1^{er} mars 2006 ; Mons, 30 juin 2006 ; Anvers, 7 mars 2006.