



Lettre d'information pour l'entrepreneur

Décembre 2022

Une société installe des panneaux solaires	1
Obligation de déclaration des constructions juridiques	2
Holding et déduction de la TVA sur les frais de consultance et frais juridiques	3
Réinvestir dans un logement pour le dirigeant d'entreprise	4

Une société installe des panneaux solaires

La vente de surplus d'énergie, le leasing de panneaux solaires ou l'installation de panneaux solaires sur le toit de tiers... sont autant de nouvelles pratiques qui attirent l'attention du fisc. Il en va de même de l'installation par une société de panneaux solaires au domicile des membres de son personnel qui peuvent ensuite utiliser l'électricité produite.

Facture d'énergie

Début 2021, un fournisseur d'électricité a lancé un produit permettant à un employeur de conclure un contrat d'électricité pour ses travailleurs, de façon à ce que ces derniers puissent – sous certaines conditions – bénéficier d'électricité gratuite ou à prix réduit.

La fourniture gratuite de chauffage et d'électricité à des fins autres que le chauffage est impossible, mais l'avantage dans le chef du personnel de direction et des dirigeants d'entreprise est estimé forfaitairement à 2.130 euros par an pour le chauffage et à 1.060 euros par an pour l'électricité (chiffres pour l'année de revenus 2022). L'avantage dans le chef des autres membres du personnel est estimé respectivement à 960 et 480 euros par an, soit beaucoup moins que les prix actuels de l'énergie.

La réaction du ministre des Finances à cette nouvelle formule du fournisseur d'électricité ne s'est pas fait attendre: il a limité l'estimation forfaitaire du chauffage et de l'électricité gratuits aux situations dans lesquelles le logement est également mis à la disposition du travailleur. Mais qu'en est-il si la société ne paie pas l'électricité, mais bien les panneaux solaires grâce auxquels cette électricité est produite?

Panneaux solaires

Lorsque la société paie les panneaux solaires, l'avantage ne réside pas, selon le ministre, dans l'électricité produite, mais dans les panneaux solaires eux-mêmes, et dans ce cas, il importe de savoir s'il y a transfert de la propriété des panneaux ou non.

Si la société fait installer les panneaux solaires sur le logement d'un membre de son personnel et que ce dernier devient effectivement propriétaire des panneaux,

l'avantage est égal à la valeur marchande de l'installation. Si la société reste propriétaire des panneaux, l'avantage est égal aux prix du marché pour la location des panneaux solaires.

Dans les deux cas, l'électricité produite n'est donc plus considérée comme un avantage de toute nature. Cela vaut également pour l'installation de batteries.

Logement appartenant à la société

De très nombreux entrepreneurs établissent le siège social de leur société au domicile privé du dirigeant d'entreprise. Prenons l'exemple d'une société qui met un logement à la disposition de son dirigeant d'entreprise. Si la société installe des panneaux solaires sur le logement, la question se pose de savoir si le dirigeant d'entreprise reçoit l'électricité ou les panneaux solaires. Le dirigeant d'entreprise préférera sans doute recevoir l'électricité, car dans ce cas, il aura droit au calcul forfaitaire avantageux de l'avantage de toute nature, parce qu'il dispose également du logement, mais le fisc risque de ne pas voir les choses de cette façon.

Obligation de déclaration des constructions juridiques

Les personnes physiques ont l'obligation de déclarer les constructions juridiques étrangères. L'amende en cas de non-déclaration s'élève à 6.250 euros. La loi ne permet pas de tenir compte de circonstances atténuantes. La Cour constitutionnelle considère que c'est inacceptable et la Cour d'appel de Liège suit le même raisonnement.



Construction juridique étrangère

En 2011, un résident luxembourgeois fonde une *société de gestion de patrimoine familial (SPF)*. Il souscrit personnellement la totalité du capital de départ, mais l'acte constitutif mentionne également son épouse et quelques membres de sa famille comme cofondateurs. La société est liquidée au bout de deux ans sans jamais avoir distribué de dividendes ou autres revenus à ses actionnaires.

Certains cofondateurs résident en Belgique et, dans notre pays, tout contribuable est obligé, depuis 2014, de mentionner dans sa déclaration à l'impôt des

personnes physiques toute construction juridique *«dont lui-même, son conjoint ou le partenaire avec qui il cohabite légalement, ou les enfants sur lesquels il exerce l'autorité parentale, est soit un fondateur soit un tiers bénéficiaire»*.

Une *société de gestion de patrimoine familial* est sans aucun doute une construction juridique étrangère. Or les contribuables belges n'en ont pas fait mention dans leur déclaration.

Amende inconstitutionnelle

La non-déclaration d'une construction juridique est punie d'une amende de 6.250 euros par année de non-

déclaration. En l'espèce, le fisc inflige donc une amende de 12.500 euros à chaque contribuable. Les contribuables introduisent une réclamation et le dossier atterrit finalement devant la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle a déjà constaté précédemment que la loi ne prévoit aucune progressivité de cette sanction et n'offre pas non plus la possibilité au juge de réduire l'amende, d'accorder un sursis, etc. Il s'agit pourtant d'une amende pénale et le juge doit normalement avoir le dernier mot sur le montant de cette amende.

Amende inconstitutionnelle, donc annulée

Il est clair que les membres belges de la famille ont enfreint la loi en ne déclarant pas la construction juridique. Mais la Cour d'appel de Liège constate que les contribuables n'ont tiré aucun revenu de la SPF luxembourgeoise, qu'ils n'avaient aucune connaissance ni expérience professionnelle en matière fiscale ou financière et qu'ils n'ont pas investi de fonds propres dans la SPF.

La Cour entend dès lors réduire l'amende, mais ne le peut pas, parce que la loi ne l'autorise pas. Vu que la détermination de l'amende est inconstitutionnelle, les juges liégeois concluent qu'aucune amende ne peut être infligée.

Amende inconstitutionnelle, donc réduite

En Flandre également, certains juges ont déjà été confrontés à des contribuables qui avaient oublié de déclarer une construction juridique étrangère, sans qu'il fût question d'une intention de frauder. Dans la plupart des cas, les juges ont décidé de réduire considérablement le montant de l'amende, mais les contribuables ont tout de même dû payer une amende.

Holding et déduction de la TVA sur les frais de consultance et frais juridiques

Les assujettis qui exercent à la fois des activités qui sont soumises à la TVA et des activités qui en sont exemptées n'ont droit à la déduction de la TVA que pour leurs activités soumises à la TVA. La TVA qu'ils paient sur les factures entrantes pour leurs activités exemptées n'est pas déductible. Mais qu'en est-il des «frais généraux»?

Un holding vend des actions

Le holding X est un assujetti mixte: ses activités de management sont soumises à la TVA, tandis que d'autres activités (location de biens immeubles, achat et vente d'actions et octroi de prêts) en sont exemptées.

À un moment donné, le holding vend les actions de deux de ses sociétés. L'opération donne toutefois lieu à un conflit avec l'acheteur et le holding fait appel à un expert-comptable ainsi qu'à un avocat en vue d'obtenir des dommages et intérêts. Les deux prestataires de services établissent une facture avec TVA pour les services fournis et le holding souhaite déduire le montant de cette TVA.

Cependant, l'administration de la TVA rejette la déduction et le tribunal de première instance ainsi que la Cour d'appel lui donnent gain de cause. Pourquoi?

Frais généraux

Tout assujetti a en principe droit à déduction de la TVA pour ses activités soumises à la TVA, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, à condition que les coûts concernés fassent partie des «frais généraux» et soient, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services fournis.

Le holding considère qu'il respecte ces conditions: il est un holding actif dont l'activité soumise à la TVA consiste en

l'exécution d'opérations d'administration et de management. Il argumente que les frais engagés en vue de percevoir le prix de vente des actions sont incontestablement liés à ses activités d'administration et de management.

Mais la Cour d'appel rejette elle aussi la déduction. Selon la Cour, toutes les conditions ne sont en effet pas respectées.

Éléments constitutifs du prix

Selon l'argumentation de la Cour, une déduction de la TVA sur les frais généraux n'est possible que si les coûts concernés sont des éléments constitutifs du prix des actions vendues, ce qui n'est pas le cas en l'espèce (et ces coûts ne sont pas non plus prévus par le contrat). Les frais d'une procédure entamée après la vente n'ont en effet pas été facturés.

Le holding argumente encore que les honoraires de l'expert-comptable et de l'avocat ont par la suite bien été inclus dans le prix des services de management

fournis par le holding aux sociétés dans lesquelles il participe. Mais cela n'en fait pas pour autant des frais généraux, selon la Cour.

La vente d'actions ne fait pas partie de l'activité économique (soumise à la TVA) du holding. La vente d'actions n'est pas soumise à la TVA. L'activité soumise à la TVA se limite au management au sein d'autres sociétés. La Cour en conclut dès lors qu'il n'est pas logique de qualifier ultérieurement les coûts liés à un conflit portant la vente (qui n'est pas soumise à la TVA) de «frais généraux».

Conclusion

Les frais engagés à l'occasion d'une procédure en justice ne peuvent être qualifiés de frais généraux. La TVA sur les frais engagés dans le cadre d'une transaction exemptée (comme la vente d'actions) n'est donc pas déductible, même si ces frais ont par la suite été prévus dans la tarification générale appliquée par le contribuable.



Réinvestir dans un logement pour le dirigeant d'entreprise

La déduction des frais relatifs à un logement mis par une société à la disposition de son dirigeant d'entreprise a déjà fait couler beaucoup d'encre. Si le caractère professionnel de ces frais n'est pas suffisamment démontré, ils ne sont pas déductibles. De cette non-déductibilité des frais, la Cour d'appel de Gand infère à présent qu'un logement n'entre pas en considération comme remploi valable.

Un logement pour le dirigeant d'entreprise

Un dirigeant d'entreprise loue deux logements appartenant à sa propre société. Le loyer correspond exactement à l'avantage de toute nature. Le décompte du loyer s'effectue via le compte courant. Les frais supportés par la société sont toutefois beaucoup plus élevés que le loyer. Le fisc refuse la déduction de ces frais (l'entretien du logement, les amortissements...) au motif qu'ils ne sont pas professionnels. L'article 49 du CIR 1992, qui constitue la base légale en vue de la déduction des frais professionnels, exige en effet que les frais soient faits dans le but d'acquiescir ou de conserver les revenus.

Le contribuable conteste, mais le fisc obtient gain de cause, à la fois devant le tribunal et devant la Cour d'appel. Les juridictions restent inflexibles: la déduction des frais ne peut être admise que si le dirigeant d'entreprise parvient à prouver que ces frais ont été faits dans le but de le rémunérer pour le travail



fourni. Mais fournir cette preuve reste fastidieux.

Plus-values forcées

L'un des deux logements de notre dirigeant d'entreprise est entièrement détruit par un incendie. La société touche une indemnité de la compagnie d'assurances.

Lorsqu'une société touche une telle indemnité, il peut arriver qu'elle réalise une plus-value au passage. Cette plus-value est imposable au même titre qu'un bénéfice d'exploitation ordinaire.

La loi prévoit toutefois une forme d'exonération temporaire: une plus-value est exonérée à condition qu'elle soit réinvestie à temps dans des immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables qui sont «affectées à l'exercice de l'activité professionnelle». La plus-value devient en l'occurrence imposable au fur et à mesure que les actifs de rem-

ploi sont amortis. On parle alors d'une taxation étalée de la plus-value.

Dans le cas présent, la société a investi dans la reconstruction du logement qu'elle avait mis à la disposition de son dirigeant d'entreprise. Le fisc a toutefois refusé d'y voir un remploi valable, car, selon son raisonnement, les actifs n'étaient pas affectés à l'activité de la société, mais utilisés uniquement au profit du dirigeant d'entreprise.

À nouveau, la Cour suit le raisonnement du fisc: si l'amortissement de l'immeuble n'est pas admis parce que l'immeuble ne contribue pas à la réalisation de l'objet social de la société, l'immeuble lui-même ne peut pas non plus être admis comme un remploi valable.

Un raisonnement qui va peut-être un peu trop loin?

Le raisonnement du fisc et de la Cour est l'objet de nombreuses critiques. Dans le chef d'une personne physique, il existe en effet une distinction entre le patrimoine privé et le patrimoine professionnel, mais une société n'a qu'un seul patrimoine: son patrimoine professionnel. Une société peut évidemment faire une dépense qui n'est pas déductible, lorsqu'elle est sans lien avec l'activité professionnelle. Mais c'est une chose complètement différente de dire qu'un investissement réalisé par une société ne serait pas professionnel.

Et cela va plus loin: si le logement ne constituait pas un actif professionnel, la plus-value ne pourrait pas non plus être taxable.

Le sujet fera donc encore couler beaucoup d'encre.

Belfius