LE NOUVEAU CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS ET SES IMPLICATIONS FISCALES

Le 29 janvier 2019, les professeurs De Broe (KUL) et Garabedian (ULB) sont venus en sous-commission « Droit des sociétés » pour donner une présentation sur le projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations. La loi est parue entre-temps au Moniteur Belge du 10 mai 2019.

Quelle était la portée du mandat d'adaptation des dispositions fiscales ?

Le mandat des professeurs De Broe et Garabedian était à la fois large et limité. Large, car ils devaient tenir compte de l'ensemble des codes fédéraux (c.-à-d. le Code des impôts sur les revenus, le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers). Limité, car les modifications apportées au CSA devaient être neutres sur le plan fiscal. Ils n'ont par conséquent pas reçu le mandat de réécrire, de reformuler, d'améliorer ou de simplifier la législation.

Il y a une exception à cette neutralité, à savoir le régime VVPR-bis. VVPR est l'abréviation de « verlaagde voorheffing - précompte réduit ». Ce régime implique qu'un précompte mobilier de 15 % - au lieu de 30 % - est payé sur les dividendes distribués par les sociétés s'il s'agit de sociétés PME qui ont fait l'objet d'un apport en capital après 2013. L'ancien régime VVPR-bis excluait les sociétés sans capital minimal, sauf si, après un nouvel apport, le capital était égal au capital minimal d'une SPRL. Cela signifiait que les sociétés en nom collectif (SNC) et les sociétés en commandite simple (SCS) qui n'avaient pas un capital minimal de 18 500 euros ne pouvaient pas bénéficier du régime VVPR-bis (art.269, par. 2, alinéa 3 de l'ancien CIR). L'intention était de pénaliser délibérément les sociétés sans capital. Le nouveau CSA supprime l'exigence de capital pour toutes les sociétés - sauf la société anonyme (SA) - et donc également l'exigence d'un capital minimal. Le nouveau CIR supprime également l'exigence pour le régime VVPR-bis. Cela signifie que - à partir de l'entrée en vigueur du nouveau CSA et de la loi relative aux conséquences fiscales - les sociétés sans capital minimal pourront également bénéficier du régime VVPR-bis.

Les thématiques suivantes ont été abordées par les professeurs De Broe et Garabedian : la suppression de la notion de capital, la transformation de la forme juridique, l'association sans but lucratif (ASBL), la société à finalité sociale (SFS), la société agricole, les groupements d'intérêt économique (GIE), le nouveau critère de nationalité d'une société et l'acquisition d'actions propres.

Quels changements en termes de droit fiscal pour la notion de capital ?

Via le nouveau CSA, la notion de capital est supprimée dans le droit des sociétés, sauf pour la SA. La notion de capital étant un concept clé dans le droit fiscal des sociétés, cette législation fiscale a dû être adaptée. Les professeurs De Broe et Garabedian ont choisi de conserver la notion de capital dans les codes fiscaux, mais d'en donner une définition précise.

Les professeurs ont supprimé la notion de « capital » dans le CIR à chaque fois qu'elle était utilisée dans une forme composée. Dorénavant, le Code des impôts sur les revenus (CIR) ne comportera donc plus qu'une seule notion de « capital ». Afin de définir cette notion, les professeurs ont établi une distinction entre les sociétés avec capital (c.-à-d. les SA) et les sociétés sans capital. Pour les sociétés avec capital (c.-à-d. les SA) et leurs équivalentes en droit étranger, la définition de « capital » est la même que la définition de « capital » telle qu'elle figure dans le nouveau CSA (c.-à-d. l'apport qui est rémunéré par des actions). Pour les sociétés sans capital, un concept propre a été créé, mais il est étroitement lié aux concepts du nouveau CSA. Le capital des sociétés sans capital est constitué par les capitaux propres formés par des apports en numéraire ou en nature, à l'exception de l'apport en industrie (art. 2 §1 du nouveau CIR). Cette dernière donnée pose toutefois des problèmes d'évaluation et accroît le risque d'abus. En outre, la fiscalité relative à l'apport en industrie est aujourd'hui très incertaine et complexe et cette thématique dépassait le mandat de neutralité confié aux professeurs. Enfin, l'apport en industrie équivaut en principe à un bénéfice. Une solution fiscale devra être trouvée en la matière à l'avenir.

La notion fiscale de « capital libéré » a également été adaptée. Le capital libéré est le capital dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés en numéraire ou en nature, autres qu'en industrie, et où il n'a fait l'objet d'aucun remboursement ou réduction (art. 2, par. 1, 6° et 184 CSA). Les primes d'émission et autres sommes souscrites par des apports réellement libérés en numéraire ou

en nature à l'occasion de l'émission d'actions ou de parts bénéficiaires ont déjà été assimilées au « capital libéré » (art. 184 CSA). Cette assimilation a été conservée par les professeurs. Selon l'ancien régime, cette assimilation était cependant soumise à deux conditions : les primes d'émission devaient être comptabilisées à un compte distinct du passif et elles devaient aussi être bloquées (indisponibilité statutaire). Cette dernière condition a été supprimée dans la nouvelle législation fiscale, et ce pour deux raisons. Tout d'abord, le nouveau CSA met fin à l'indisponibilité statutaire pour toutes les formes de société, à l'exception de la SA. Ensuite, la réglementation fiscale est également applicable aux sociétés étrangères. Or, le droit étranger ne connaît pas le principe de l'indisponibilité statutaire. Afin d'éviter les contestations, ou tout au moins de réduire leur nombre, cette notion a été supprimée.

Par ailleurs, la notion de « parts bénéficiaires » a été conservée dans le nouveau CSA, mais elle ne s'appliquera probablement plus qu'aux SA. On part du principe qu'à l'avenir, les sociétés à responsabilité limitée (SRL) n'émettront plus de parts bénéficiaires, parce que l'assemblée Générale d'une SRL a beaucoup de pouvoir pour attacher des droits à des actions, et donc plus à des parts bénéficiaires.

La question se pose également de savoir si les associations, fondations, etc. qui ont des activités trop commerciales et sont donc soumises à l'impôt sur les sociétés disposent d'un capital libéré au sens fiscal. Cette thématique est toutefois contestée. La commission de ruling estime qu'elles ne disposent pas d'un capital libéré au sens fiscal. Il y a sans doute eu des apports, mais les associés n'ont jamais reçu d'actions en échange. On ne peut donc pas parler de capital, selon la commission de ruling. En revanche, la jurisprudence estime que - si on ne peut pas qualifier ces apports de capital - ces fausses ASBL sont lésées par rapport aux sociétés commerciales ordinaires, puisque ces dernières disposent bel et bien d'un capital. De Broe et Garabedian ont voulu résoudre ce problème à l'aide des moyens que le CSA met à leur disposition. Le CSA indique que les associations, fondations, etc. peuvent parfois avoir un capital si un apporteur peut reprendre ultérieurement ce qu'il a apporté. Les professeurs ont donc inscrit dans la législation fiscale que le capital libéré d'associations, de fondations etc. soumises à l'impôt des sociétés se limite aux apports qui peuvent être légalement repris par l'apporteur ou ses ayants droit. Si une personne apporte par exemple des tableaux dans une fondation culturelle, il peut les récupérer en nature ou en espèces si la fondation a réalisé son objectif (art. 184 du nouveau CIR).

Y a-t-il des implications pour la transformation de la forme juridique ?

Le nouveau CSA prévoit également de nombreuses possibilités nouvelles de transformation de la forme juridique. Ainsi devient-il par exemple possible pour une société de droit étranger - ayant son siège réel en Belgique - de se transformer en une société de droit belge (p.ex. une GmbH allemande qui change sa forme juridique en SA belge). Une autre possibilité de transformation permet à une société de droit étranger - ayant son siège réel en Belgique - de se transformer en une société d'une forme juridique de droit étranger (p.ex. une GmbH allemande qui change sa forme juridique en une AG allemande ayant toujours son siège en Belgique). Les modifications de forme juridique ont été grandement élargies dans le nouveau CSA. Une nouvelle disposition de neutralité fiscale a donc dû être introduite dans la législation fiscale en fonction du nouveau CSA. L'article 214, par. 1, alinéa 1er du nouveau CIR dispose par conséquent qu'en cas de continuité de la personnalité juridique sans interruption et de respect du droit de la personnalité juridique applicable, un changement de forme juridique peut avoir lieu sans incidence fiscale, sauf si la transformation s'accompagne d'un transfert du siège réel à l'étranger.

Quid de l'ASBL ?

Les professeurs ont ensuite abordé le cas de l'association sans but lucratif (ASBL). Conformément au nouveau CSA, il est autorisé à une ASBL de déployer des activités économiques - en appui de ses activités non lucratives - mais sans but de distribution des bénéfices. Ce changement apporté au CSA n'entraîne pas une modification du CIR. En effet, les dispositions légales existent déjà. L'art. 3, 5° CIR dispose qu'une entreprise qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est assujettie à l'impôt des sociétés. Si une ASBL se livre à de nombreuses opérations de caractère lucratif, elle sera par conséquent soumise à l'impôt des sociétés. S'il s'agit d'activités économiques accessoires ou d'activités ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, elle n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés (art. 182 CIR). L'assujettissement ou non d'une ASBL à l'impôt des sociétés est toutefois une question de fait qui est appréciée par le fisc.

Le nouveau CSA autorisera en outre la transformation d'une société en une ASBL (art. 201/1 du nouveau CSA). Dans ce cas, on passe de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes morales. Les professeurs ont assimilé ceci à une dissolution et liquidation. Il convient à cet égard de tenir compte des plus-values latentes et des réserves exonérées. De Broe et Garabedian ont introduit la possibilité d'un report de taxation de cinq ans (art.

413/1 du nouveau CIR) et aucun précompte mobilier n'est dû (art. 18, alinéa 1er, 2^oter du nouveau CIR).

Qu'advient-il de la société à finalité sociale ?

Ensuite, le nouveau CSA met fin à la société à finalité sociale (SFS), puisque son nom sera changé en « société coopérative » (SC). La société coopérative sera agréée comme entreprise sociale (ES). Elle doit en principe payer l'impôt des sociétés, sauf si les statuts excluent toute distribution des bénéfices et que la société n'exploite aucune entreprise ou relève des exceptions visées aux art. 181 et 182 du nouveau CIR. Ce régime n'est pas inscrit dans la loi mais dans un arrêté ministériel. L'exposé des motifs du nouveau CSA prévoit que, si les actionnaires futurs n'ont aucune intention de distribuer des dividendes, il serait préférable qu'ils créent une ASBL plutôt qu'une société.

Une entreprise agricole... Les principes fiscaux restent-ils les mêmes ?

Un autre sujet qui a été soumis à des changements est la société agricole. Dans l'ancien CSA, la société agricole constituait une catégorie distincte de sociétés. Sa forme juridique ressemblait à celle d'une société en nom collectif (SNC) ou d'une société en commandite (SComm). Dans le passé, une société agricole ne devait pas être agréée. La société agricole était transparente fiscalement, sauf si elle optait pour l'impôt des sociétés (art. 29 de l'ancien CIR). Le nouveau CSA supprimera la société agricole et la remplacera par l'entreprise agricole (EA), qui peut adopter les formes juridiques suivantes : SNCEA, SCommEA, SRLEA, SCEA. Le ministre doit agréer ces entreprises agricoles, qui sont donc soumises à un contrôle. Pour des raisons de neutralité, le principe de transparence fiscale (art. 29 CSA) reste applicable pour les SNCEA et SCommEA. Ce principe ne s'applique cependant plus aux SRLEA et SCEA.

Si une société se transforme en une entreprise agricole et adopte la forme d'une SNCEA ou SCommEA, elle procède à une dissolution et liquidation. Il y a également une imposition des plus-values latentes et des réserves exonérées (art. 210, 7^o du nouveau CIR). Si une entreprise agricole assujettie à l'impôt des sociétés se transforme en une entreprise agricole transparente fiscalement, elle passe également par une procédure de dissolution et liquidation (art. 210, 8^o CIR).

7. De GIE en SNC : la transparence fiscale est-elle toujours d'application ?

Les groupements d'intérêt économique (GIE) permettent à des entreprises existantes de créer une structure de coopération juridiquement indépendante. Le GIE doit se rattacher à l'activité économique des entreprises participantes et revêtir un caractère auxiliaire. Cette forme de société ne peut donc pas être utilisée pour constituer une nouvelle entreprise. Dans le secteur artistique, un GIE peut par exemple s'avérer intéressant lorsque deux organisations existantes souhaitent collaborer afin d'économiser des coûts, par exemple en louant ensemble un local ou en regroupant la gestion de leur comptabilité et de leurs ressources humaines. Le nouveau CSA dispose que les GIE doivent être convertis en sociétés en nom collectif (SNC). Selon l'ancien régime, les GIE étaient transparents fiscalement (art. 29, par. 1 de l'ancien CIR). Par souci de neutralité, cette transparence fiscale est maintenue pour les GIE convertis (c.-à-d. les nouvelles SNC), à condition que la SNC a pour objectif de faciliter ou de développer l'activité économique des associés, ou d'améliorer ou accroître les résultats de cette activité. L'activité de la SNC doit en outre se rattacher à celle des associés et avoir un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci.

8. Un nouveau critère de nationalité... Quelles conséquences fiscales ?

La présentation s'est ensuite intéressée au critère de nationalité d'une société ou association. En principe, on ne peut pas vraiment parler de nationalité d'une société ou association. La question est plutôt de savoir quel droit des sociétés d'un pays donné s'applique à une société ou association. Que ce soit dans l'ancien CSA ou l'ancien CIR, le critère permettant de déterminer le droit applicable était très simple : il relevait de la théorie du siège réel. Selon cette théorie, le droit applicable est le droit du pays où l'entreprise tient son assemblée générale, réunit son conseil d'administration, tient sa comptabilité et conserve ses archives, autrement dit où sont prises les principales décisions. Une société assujettie à l'impôt des sociétés belge (ISoc) était donc nécessairement régie selon l'ancien régime par le droit des sociétés belge. En vertu du nouveau CSA, c'est toutefois la théorie du siège statutaire qui est utilisée pour déterminer le droit des sociétés applicable à la société ou l'association. Dès l'entrée en vigueur du nouveau CSA, le droit des sociétés du pays où se situe le siège indiqué dans les statuts de la société ou de l'association s'appliquera à cette société ou association. Le CIR maintient quant à lui le critère du siège réel. Cela signifie que, désormais, une société soumise à l'impôt des sociétés belge (ISoc) n'est plus nécessairement régie par le droit des sociétés belge et peut donc relever, par exemple, du droit des sociétés italien, anglais, maltais ou panaméen. Il se pourrait par conséquent très bien que des sociétés ou associations aient leur siège statutaire en Belgique et relèvent du droit des sociétés belge alors qu'elles n'exercent qu'une seule activité en Belgique et ne sont en fait pas gérées depuis la Belgique, simplement parce que le droit des sociétés belge leur est plus favorable.

Pour qu'elle soit assujettie à l'impôt des sociétés belge, il doit s'agir d'une société résidente. Le CIR se réfère par le terme « société » aux organismes dotés de la personnalité juridique. Pour savoir si un organisme est doté de la personnalité juridique, il peut s'avérer nécessaire de vérifier le droit étranger. Mais se passe-t-il précisément si une société est régie par un droit étranger qui ne connaît pas notre notion de personnalité juridique ? La notion de société de droit étranger est désormais étendue aux organismes qui ont une forme juridique analogue à celle d'une société belge dotée de la personnalité juridique. Ces derniers sont donc enrôlés comme sociétés belges. Dans l'ancien CIR, le siège réel était défini comme « le siège social, le principal établissement ou le siège de direction ou d'administration ». Les termes « siège social » ont été supprimés dans le nouveau CIR en raison de leur ambiguïté (art. 2 du nouveau CIR). Si une société ne veut pas être soumise à l'impôt des sociétés belge, elle doit pouvoir démontrer qu'elle est déjà assujettie à un impôt des sociétés étranger.

Le nouveau critère de nationalité d'une société a également une incidence sur le droit comptable applicable. Le bénéfice imposable est en principe déterminé sur la base des règles comptables. Mais que se passe-t-il si la société est régie par un droit étranger et n'est donc pas soumise au droit comptable belge ? Le nouveau CIR précise désormais explicitement que le bénéfice imposable est déterminé sur la base des règles comptables belges (art. 24 du nouveau CIR). En outre, le CIR prévoit une obligation fiscale de tenir une comptabilité suivant les règles belges et de joindre les comptes annuels à la déclaration fiscale (art. 307, par. 2/1 et 320/1 du nouveau CIR).

Jusqu'à présent, la notion de « fusion » n'était pas définie dans le CIR. Le CIR renvoyait en effet explicitement au CSA, puisque le droit des sociétés belge était nécessairement applicable. Depuis quelques années, la société absorbante ou bénéficiaire peut être étrangère. Dans ce cas, l'ancien CIR renvoyait aux dispositions analogues du droit étranger applicable (art. 211 de l'ancien CIR). Aujourd'hui, toute société impliquée dans une fusion peut être régie par un droit étranger. Il a donc été décidé d'insérer une définition spécifique qui s'inspire de la terminologie de la directive fiscale européenne sur les fusions 2009/133/CE. Le nouveau CIR comporte également une définition autonome des restructurations. En outre, une ASBL, une AISBL et une fondation soumise au CIR peut désormais également faire l'objet d'une fusion (Livre 13 CIR).

9. Quelles sont les implications fiscales lors d'acquisitions d'actions propres ?

Enfin, une partie de la législation relative à l'acquisition d'actions propres a été adaptée dans le nouveau CSA. En raison du principe de neutralité, il a été nécessaire d'effectuer des adaptations dans le CIR. Dans le passé, une société pouvait acheter des actions propres et conserver celles-ci en portefeuille à hauteur de 20 % de son capital. Au niveau fiscal, les actions acquises sur la base du droit des sociétés et conservées en portefeuille n'étaient pas considérées comme des dividendes. Si la limite de 20 % était dépassée, ces actions étaient toutefois considérées comme des dividendes. Le nouveau CSA supprime cette limite de 20 %. Afin de garantir la neutralité fiscale de la réforme du droit des sociétés, ce maximum de 20 % est désormais repris dans le CIR.

Le nouveau CSA et le nouveau CIR entrent en vigueur le 1er mai 2019. Ils s'appliquent uniquement aux restructurations, remboursements de capital etc. effectués à partir de cette date. Aussi longtemps que le CSoc reste applicable pour les sociétés existantes, ou aussi longtemps qu'une société, association ou fondation peut conserver une forme juridique non reconnue par le nouveau CSA, les dispositions fiscales se référant au CSoc ou à ces formes juridiques abrogées restent applicables.