ITAA-ZINE

Numéro 1 | Février 2024

Édition mensuelle – Bureau de dépôt Gent X – P409030



Du changement dans l'air pour les critères de taille

Par la directive (UE) 2023/2775 du 17 octobre 2023, la Commission européenne a revu à la hausse les critères de taille pour les entreprises. Pour entrer en vigueur, elle doit encore être transposée en droit national avant la fin de l'année.

iStockphoto.com/StockByM.

ITAA

Institute
for Tax Advisors
& Accountants

Du changement dans l'air pour les critères de taille 3

Quand une société peut-elle ou doit-elle procéder à une rectification de ses comptes annuels ? 8

L'affectation d'un immeuble de la société en logement pour le dirigeant d'entreprise : une question de preuve 12

Naviguer dans la réglementation CPE : le point sur la situation actuelle dans la Région flamande 18









Colophon

ITAA-zine
Magazine mensuel de l'ITAA
(ne paraît pas en janvier et en juillet)
N° 1/2024

ADMINISTRATION ET RÉDACTION
ITAA, Boulevard Emile Jacqmain 135/2,
B-1000 Bruxelles
Tél. : +32 2 240 00 00
E-mail : info@itaa.be

COORDINATION DE LA RÉDACTION
Gaëtan Hanot (FR) – gaetan.hanot@itaa.be

COMITÉ DE RÉDACTION
Vincent Delvaux (Vice-Président),
Liesbet Dhaene, Carine Govaert,
Gaëtan Hanot, Caroline Meys, Nele Muys,
Nathalie Lambot, François Lezaack,
Nathalie Procureur, Bart Van Coile (Président)

IMAGES
iStockphoto

TRADUCTIONS
Azimut Translations, IGTV

ÉDITEUR RESPONSABLE
B. Van Coile, Boulevard Emile Jacqmain 135/2,
B-1000 Bruxelles

AVIS AUX LECTEURS
Les auteurs, le comité de rédaction et l'éditeur veillent à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager leur responsabilité. Les articles représentent les points de vue et les opinions des auteurs et donc pas nécessairement ceux de l'Institut ou du comité de rédaction.

L'Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables (ICE) a été créé par la loi du 17 mars 2019. L'ICE se présente en tant qu'ITAA, et est le résultat d'une fusion entre l'IEC et l'IPCF. L'ITAA est géré par un Conseil et un Comité exécutif. Plus d'informations via : www.itaa.be.

ÉDITEUR
Wolters Kluwer Belgium
Motstraat 30, B-2800 Mechelen

Wolters Kluwer

Du changement dans l'air pour les critères de taille

Par la directive (UE) 2023/2775 du 17 octobre 2023[1], la Commission européenne a revu à la hausse les critères de taille pour les entreprises. Pour entrer en vigueur, elle doit encore être transposée en droit national avant la fin de l'année.

Le classement d'une entreprise comme micro-, petite, moyenne ou grande entreprise, ou d'un groupe comme petit, moyen ou grand groupe, dépend du respect de deux critères de volume financier, à savoir le total du bilan et le chiffre d'affaires net, ainsi que du nombre moyen de salariés.

Dispositions actuelles de CSA[2]

Le Code des sociétés et des associations (CSA) opère une distinction entre les « petites » sociétés et les sociétés qui ne peuvent pas être qualifiées comme telles.

En vertu de l'article 1:24, § 1er du CSA, les **petites sociétés** sont les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :

- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9 000 000 euros ;
- total du bilan : 4 500 000 euros ;
- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50.

Si plus d'un de ces critères est dépassé, il ne s'agit plus d'une « petite » société, mais d'une « **grande** » société.[3]

Il convient de noter que le législateur a prévu un régime transitoire. Pour être considérées comme « grandes », il faut que deux critères au moins soient dépassés pendant deux exercices consécutifs. Cette disposition est dite le « principe de cohérence » : un seul dépassement n'entraîne pas la perte du statut de « petite » société, de même qu'une société qui cesse de dépasser pour la première fois plus d'un des critères ne sera pas non plus qualifiée de « petite » société.

L'article 1:25 du CSA qualifie de **microsociété** une petite société dotée de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, n'est pas une société filiale ou une société mère et ne dépasse pas plus d'un des critères suivants :

- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 700 000 euros ;
- total du bilan : 350 000 euros ;
- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 10.

Les microsociétés sont définies comme une sous-catégorie de petite société. Dès lors, les dispositions applicables aux petites sociétés le sont aux microsociétés. Les microsociétés peuvent déposer leurs comptes annuels selon le microschéma tandis que les petites sociétés sont soumises au schéma abrégé, la différence résidant principalement dans l'annexe.

Il convient également de noter qu'en cas de prolongation ou d'abrègement de l'exercice, si l'exercice a exceptionnellement une durée supérieure ou inférieure à 12 mois, qui n'excède pas 24 mois moins 1 jour calendrier, le montant du chiffre d'affaires doit être multiplié par une fraction dont le dénominateur est 12 et dont le numérateur correspond au nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois entamé étant considéré comme un mois complet.

L'Europe à la manœuvre

Les critères figurant dans le CSA sont basés sur ceux que l'Europe a définis dans la Directive Comptable. La Commission européenne y fixe les critères de taille limites, auxquels les États membres peuvent déroger, sans toutefois les dépasser.

1 Directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive n° 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne l'ajustement des critères de taille pour les micro-, petites, moyennes et grandes entreprises ou pour les groupes ; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32023L2775

2 Pour l'interprétation et l'application des dispositions, se référer à l'avis CNC 2022/03 – Application des critères de taille visés aux articles 1:24 et 1:25 du CSA. https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/application-des-criteres-de-taille-vises-aux-articles-124-et-125-du-code-des-societes-et-des

3 Jusqu'au milieu de la dernière décennie, les sociétés occupant (en moyenne annuelle) plus de 100 travailleurs étaient qualifiées automatiquement de « grandes » sociétés. Entre-temps, le législateur a supprimé cette exception, permettant aux sociétés occupant plus de 100 travailleurs d'être qualifiées de petites sociétés.


iStockphoto.com/shironosov

La Directive Comptable permet à la Commission européenne de revoir les critères de volume tous les 5 ans, ce qui s'est produit fin 2023.

Ajustement à l'inflation

Les 2 critères de volume financier, à savoir le « total du bilan » et le « chiffre d'affaires » sont revus pour être ajustés aux effets de l'inflation.[4] Ces ajustements visent un statu quo[5]. Si l'augmentation de l'inflation n'entraîne pas nécessairement une augmentation mécanique et proportionnelle du total du bilan et du chiffre d'affaires net, il n'est pas exclu que ça soit le cas pour certaines entreprises. Les adaptations proposées ont pour but d'éviter que les micro- et petites entreprises qui voient le total de leur bilan ainsi que leur chiffre d'affaires net augmenter en raison de l'inflation soient soumises aux mêmes exigences que les grandes entreprises : désignation d'un commissaire, établissement de comptes annuels selon le schéma complet, établissement d'un rapport de gestion par l'organe d'administration, etc., avec les frais et la charge administrative qui en découlent.

À l'échelon européen, les critères n'ont plus été adaptés depuis 2013. Bien qu'elle aurait pu le faire, la Commission européenne n'a pas fait usage de son pouvoir d'adaptation en 2018. En revanche, elle y a eu recours fin 2023.[6]

L'impressionnante tendance inflationniste en 2021 et en 2022 a poussé l'inflation cumulée sur la période 2013-2023 à environ 24 % dans la zone euro et à 27 % dans l'UE-27 (contre environ 28 % en Belgique), raison pour laquelle la Commission européenne s'est résignée à revoir, fin 2023, les critères de volume financier.

Nouveaux seuils

Sur la base des chiffres de l'inflation et après avoir arrondi le taux d'inflation à 25 % ainsi que les chiffres obtenus, la Commission a ajusté les 2 critères financiers et a défini les critères de taille suivants :

4 Les critères relatifs au personnel demeurent inchangés.
5 Comparable à l'indexation des seuils pour les tranches à l'impôt des personnes physiques ou d'autres montants figurant dans les codes fiscaux, le but étant de continuer à refléter la réalité économique.
6 Il convient de noter que la Belgique a choisi d'adapter les critères au 1er janvier 2016 dans les limites des lignes directrices européennes (inchangées) applicables à l'époque, et ce, par l'entrée en vigueur de la loi et de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels (Directive Comptable).

Critères		Actuels	Nouveaux
Micro	Bilan	350 000	450 000
	Chiffre d'affaires net	700 000	900 000
Petite (minimum)	Bilan	4 000 000	5 000 000
	Chiffre d'affaires net	8 000 000	10 000 000
Petite (maximum)	Bilan	6 000 000	7 500 000
	Chiffre d'affaires net	12 000 000	15 000 000
Moyenne/ Grande	Bilan	20 000 000	25 000 000
	Chiffre d'affaires net	40 000 000	50 000 000

Transposition

Chaque État membre doit encore transposer les nouvelles dispositions européennes en critères nationaux. À cet égard, les nouveaux montants européens font office de plafonds. En d'autres termes, les États membres peuvent imposer des critères inférieurs, mais pas excéder les montants mentionnés.[7] Compte tenu de la manière dont les critères européens ont été transposés dans notre CSA, les éléments « micro » et « petites (maximum) » seront les plus significatifs pour la Belgique.

Notre pays a préféré définir des critères légèrement inférieurs pour distinguer les grandes et les petites entreprises (même s'ils demeurent relativement élevés à l'échelon européen). Les Pays-Bas appliquent généralement les critères les plus élevés, ce qui sera encore le cas pour la période à venir. Néanmoins, la Belgique n'a pas encore transposé la directive en droit belge.

Calendrier

Pour permettre aux entreprises ou aux groupes d'utiliser les seuils ajustés dans les plus brefs délais, l'Europe impose que les nouveaux critères soient d'application au plus tard pour les **exercices commençant le 1er janvier 2024 ou après**, les États membres ayant la possibilité d'appliquer les nouvelles dispositions dès l'exercice commençant le 1er janvier 2023 ou après. À cet effet, les États membres doivent prévoir les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour satisfaire à la directive européenne d'ici le 24 décembre 2024 au plus tard. En Belgique, la transposition a généralement lieu très peu de temps avant la date ultime d'entrée en vigueur.



7 C'est pourquoi les « anciens » montants européens repris dans le tableau ci-dessus ne correspondent pas, pour toutes les catégories, aux critères de taille belges figurant actuellement dans le CSA.

Dès lors, les professionnels doivent s'attendre à un ajustement et, si possible, l'anticiper. Il convient néanmoins de souligner que les critères effectifs ne sont pas encore connus.

Peut-être le passé peut-il donner une idée de ce à quoi s'attendre ?

- Par le passé, la Belgique avait défini des critères légèrement inférieurs pour **distinguer les grandes et les petites entreprises** (même s'ils demeurent relativement élevés à l'échelon européen[8]). On peut s'attendre à ce que le gouvernement fédéral augmente, à l'instar de l'Europe, de 25 % les critères existants du CSA qui permettent de distinguer les petites et les grandes entreprises, et les arrondisse à la cinquantaine ou à la centaine de milliers la plus proche.
- En revanche, la Belgique a, jusqu'à présent, toujours utilisé le plafond européen pour les **micro-entreprises**. Si notre pays s'en tient à ce choix, ce qui est prévisible compte tenu de l'objectif de l'ajustement, les seuils pour les micro-entreprises seraient fixés à 450 000 euros pour le total du bilan et à 900 000 euros pour le chiffre d'affaires net.

Il convient de noter que les éléments ci-dessus constituent seulement des **prévisions**. À l'heure actuelle, aucune garantie ne peut être fournie à cet égard. Il faut attendre la modification législative.

Mesures transitoires

Lors de la précédente adaptation des critères de taille (nationaux) en 2016, le législateur avait prévu des dispositions transitoires. Pour le premier exercice intégrant les nouveaux critères, il fallait uniquement vérifier si plus d'un de ceux-ci était dépassé à la date de bilan du dernier exercice clôturé. Les entreprises considérées comme « grandes » selon les anciens critères, mais « petites » selon les nouveaux, devenaient immédiatement de petites entreprises.

Le principe de cohérence n'a pleinement été appliqué qu'à partir du deuxième exercice, de sorte que si plus d'un des (nouveaux) critères était (ou non) dépassé, cela n'avait d'impact que si la situation subsistait pendant deux exercices consécutifs.

Bien qu'il semble plausible que ce principe soit maintenu, soulignons à nouveau que rien ne garantit que ça sera à nouveau le cas lors du prochain ajustement.

Impact

L'augmentation des critères de taille a plusieurs conséquences.

Premièrement, elle pourrait réduire la portée des obligations en matière de présentation, d'audit et de publication qu'impose la Directive Comptable à l'égard des états financiers. Plusieurs entreprises qui, auparavant, se trouvaient juste au-dessus des critères et étaient donc considérées comme « grandes » pourraient désormais devenir de petites entreprises en raison du relèvement des critères et être soumises à moins d'obligations en matière de reporting financier.

Deuxièmement, un effet similaire pourrait se produire en ce qui concerne la portée des exigences applicables au reporting en matière de durabilité. En raison du relèvement des critères, le nombre d'entreprises soumises aux obligations de la CSRD pourrait diminuer.

En outre, le fait d'être considérée comme une petite entreprise s'accompagne de plusieurs mesures fiscalement avantageuses, dont ne bénéficient pas les grandes sociétés. Il faut savoir que la législation fiscale ne contient pas de définition distincte de la notion de « petite société », le Code des impôts sur le revenu (CIR 1992) se contentant d'un renvoi au CSA. Parmi les taux et tarifs avantageux, citons notamment le précompte mobilier sur les dividendes (par le biais de la réserve de liquidation ou du régime VVPR*bis*), le taux réduit de l'impôt des sociétés sur les 100 000 premiers euros de bénéfices, la déduction majorée pour investissement, le tax shelter pour les entreprises qui débutent, la réduction grâce au KMO-portefeuille, la non-majoration d'impôt en l'absence de paiements anticipés pour les trois premiers exercices, etc. Le relèvement des critères est susceptible d'étendre la portée de ces mesures avantageuses. Les sociétés qui étaient auparavant considérées comme « grandes », mais qui sont amenées à devenir de petites entreprises en vertu des nouvelles dispositions, pourront elles aussi en bénéficier.

Associations et fondations ?

Bien que l'Europe traite uniquement du droit comptable des sociétés et ignore ainsi le secteur non marchand, le législateur belge dispose d'un code unique depuis 2019 couvrant toutes les personnes morales de droit privé. Il semblerait donc logique que le législateur belge adapte les critères de taille non seulement pour les sociétés, mais également pour les associations et les fondations.

Il ne reste plus qu'à patienter…

Prof. Dr Stijn Goeminne
Département Économie,
Université de Gand



8 Les Pays-Bas appliquent généralement les critères les plus élevés, ce qui sera encore le cas pour la période à venir.



Accountancy Challenges : Durabilité et expert-comptable

Les entreprises servent non seulement les intérêts économiques, mais aussi sociaux. La durabilité en matière d'environnement, de société et de gouvernance (ESG) ne cesse de gagner en importance. Quel rôle significatif l'expert-comptable peut-il jouer à cet égard ?

Vous apprendrez tout à ce sujet dans l'épisode 2 d'Accountancy Challenges, une série de webinaires et podcasts de Wolters Kluwer.

Rapports obligatoires

La nouvelle législation européenne relative aux rapports en matière de durabilité, la Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), oblige près de 50 000 entreprises européennes, mais aussi tous leurs fournisseurs, à communiquer de manière transparente quant à leur impact sur l'homme et l'environnement. De nombreuses PME seront donc directement concernées.

Accountancy Challenges : webinaire et podcast

Dans l'épisode 2 de la série de podcasts Accountancy Challenges, Wolters Kluwer explore la nouvelle législation UE, mais aussi d'autres critères ESG cruciaux comme le bien-être.

- Qu'est-ce que l'ESG ?
- Qu'implique précisément l'obligation de fournir des rapports en matière de durabilité imposée par l'Europe ?
- Quelles entreprises sont directement et indirectement concernées ?
- Comment appliquer l'ESG dans la pratique ?
- Quel rôle pouvez-vous y jouer en tant qu'expert-comptable ?

Ces questions et d'autres sont examinées de plus près par quatre experts :

- Carine Coppens : Responsable de la formation HOGent Financial Management
- Jeroen Demuynk : Director Sustainability pour le cabinet d'expertise comptable Van Havermaet
- Roel Haverland : Sales Director, Tagetik (Wolters Kluwer)
- Jocelijn Geurts : Consultant ESG pour PME et experts-comptables chez Axudo

Ilse De Vis animera la conversation.



Suivez le webinaire

L'épisode paraîtra le 26 mars sur notre chaîne Spotify Accountancy Challenges, assurez-vous de nous suivre sur LinkedIn pour plus d'informations.

Inscrivez-vous →

Quand une société peut-elle ou doit-elle procéder à une rectification de ses comptes annuels ?

La question de savoir dans quelles circonstances une société peut ou doit procéder à une rectification de ses comptes annuels et quels sont les effets de cette rectification a déjà fait couler beaucoup d'encre. L'introduction de l'article 3:19 dans le Code des sociétés et des associations semble avoir mis fin au débat. Le législateur se rallie à la vision de la Commission des Normes Comptables (CNC), du Service des Décisions anticipées et de la Cour de cassation. Un jugement du tribunal de première instance de Flandre orientale du 12 septembre 2022 offre l'opportunité de réexpliquer clairement les grandes lignes de cette question.

Faits à la base du jugement

Une société belge extourne des dettes diverses pendant plusieurs années en créditant le compte 48200 « C/C Administrateurs – gérants ». Il s'agit entre autres de montants qui étaient initialement comptabilisés comme dettes de location-financement à court et à long terme et comme dettes envers les fournisseurs. À la suite d'un contrôle fiscal, la société est invitée à présenter la preuve que les dettes sociales ont effectivement été remboursées par l'administrateur à l'aide de moyens privés, ce qu'elle n'est pas en mesure de faire.

L'Administration estime que, dans ce contexte, la société avait le choix de comptabiliser les montants apurés en produits ou de les transférer vers le compte courant de l'administrateur. En optant pour cette deuxième solution, la société est redevable de ces montants à l'administrateur et ceux-ci doivent donc être considérés comme une rémunération de dirigeant d'entreprise.

Pendant la procédure administrative, le contribuable soumet des comptes annuels rectifiés ainsi que les déclarations correspondantes à l'impôt des sociétés. Dans ces déclarations, les montants qui ne sont pas (plus) dus sont encore comptabilisés en produits. L'Administration écarte toutefois ces comptes annuels rectifiés et les déclarations correspondantes et impose les montants extournés au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. L'affaire est ensuite soumise au tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.[1]

Questions de droit

Commenter ce jugement permet d'examiner de près les principes comptables concernant la rectification des comptes annuels et ses effets en matière fiscale.

Force obligatoire des comptes annuels et de la déclaration

Les comptes annuels engagent les administrateurs ou les gérants qui les ont établis et présentés ainsi que les associés ou les actionnaires qui les ont approuvés, et naturellement aussi la société elle-même. Une fois que les comptes annuels ont été approuvés, ils ne peuvent en principe pas être modifiés.[2]

Le caractère contraignant des comptes annuels n'est toutefois pas absolu. Dans certaines circonstances, une rectification des comptes annuels s'impose. La CNC crée un cadre comptable à cet effet dans son avis n° 2014/4.[3] Selon la CNC, les erreurs doivent pouvoir être rectifiées, la finalité des comptes annuels étant notamment de donner une image fidèle et complète de la réalité.[4]

1 Trib. Gand, 12 septembre 2022, n° 21/374/A, http://www.monkey.be.
2 S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", note sous Cass., 12 mai 1989, *T.R.V.* 1989, 425.
3 L'ancien Code des sociétés ne contenait pas de disposition explicite à ce sujet, mais on pouvait le déduire de l'article 102, alinéas quatre et cinq. Cet article prévoyait que, si les contrôles arithmétiques et logiques effectués par la Banque nationale de Belgique révélaient des erreurs substantielles dans les comptes annuels déposés, la société devait procéder à un dépôt rectificatif dans un délai de deux mois à dater de l'envoi de la liste d'erreurs.
4 Avis CNC n° 2014/4 du 23 avril 2014.



La CNC fait une distinction, appuyée en cela par l'(ancienne) jurisprudence de la Cour de cassation,[5] entre, d'une part, les erreurs – qui peuvent être rectifiées – et, d'autre part, les propres décisions de gestion – qui, en principe, ne peuvent pas être rectifiées, même si, rétrospectivement, il s'avère qu'elles ont été prises de manière peu judicieuse et à la légère.

Il est question de décision de gestion lorsqu'une société dispose d'une certaine liberté de choix dans les limites du droit comptable.[6] Selon la CNC, si la comptabilisation initiale constitue une infraction au droit comptable, l'existence d'une erreur peut être supposée et une rectification s'impose. La CNC donne même un exemple : une violation de la législation comptable se produit lorsqu'un amortissement est dégressif dans une situation où seul un amortissement linéaire est admis.

Le cadre créé par la CNC a été ancré dans la législation par l'introduction du Code des sociétés et des associations (CSA).[7] En vertu de l'article 3:19, § 1er du CSA, **les comptes annuels peuvent être rectifiés non seulement en cas d'erreurs matérielles** et de faux ou double emploi, mais aussi en cas d'erreur de fait ou de droit, y compris d'erreur commise dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable.

Les comptes annuels **doivent** être rectifiés si la comptabilisation opérée implique une infraction au droit comptable, de nature telle que les comptes annuels ne donnent plus une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société.

L'Exposé des motifs du projet de CSA énonce en outre que la faculté de rectification s'entend au sens large, mais que les comptabilisations qui font suite à une décision de gestion ne peuvent plus être rectifiées, même s'il s'avère rétrospectivement que cette décision a été prise sans discernement ou à la légère.

Une exception doit être faite à ce principe lorsque la comptabilisation initiale constitue une infraction au droit comptable.

La réponse à cette question relevant du droit des sociétés est bien entendu d'un intérêt fiscal important. Comme chacun sait, les comptes annuels servent de fondement pour déterminer l'impôt des sociétés.[8] Étant donné que la loi fiscale doit être appliquée aux faits tels qu'ils se sont réellement produits, il doit être admis que les contribuables peuvent revenir sur les erreurs qu'ils

5 Cass., 2 février 1977, *JDF* 1977, 129.
6 Par exemple lors de la fixation des règles d'évaluation.
7 *Doc. parl.* Chambre 2017-2018, 3119/001, 110-111.
8 Cass., 3 décembre 1963, *Pas.* 1964, I, 364 ; Cass., 20 février 1997, *RGF* 1997, 203.

Le dépôt des comptes annuels dans les délais

Les **comptes annuels** doivent être soumis à l'assemblée générale dans les six mois de la date de clôture de l'exercice (article 3:1, § 1er, alinéa deux du CSA). Ils doivent ensuite être déposés à la Banque nationale de Belgique dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale (article 3:10, alinéa deux du CSA).



Si l'organe d'administration fait usage de son droit de différer de trois semaines (ou même de cinq semaines dans le cas d'une SA cotée en Bourse) la décision relative à l'approbation des comptes annuels, il peut arriver que cette approbation intervienne plus de six mois après la clôture de l'exercice. D'où le fait que l'article 3:10, alinéa deux du CSA prévoit un troisième délai : les comptes annuels doivent être déposés au plus tard dans les sept mois de la clôture de l'exercice.

Le dépôt tardif des comptes annuels entraîne une sanction (article 3:13 du CSA). Cette sanction consiste en une contribution aux frais exposés par les autorités fédérales de surveillance en vue de dépister et de contrôler les entreprises en difficulté – autrement dit en une amende. Elle est due à compter du premier jour du neuvième mois suivant la clôture de l'exercice. Le dépôt dans le courant du mois d'août des comptes annuels d'un exercice clôturé le 31 décembre est donc un dépôt tardif, mais ne donnera pas lieu au paiement d'une contribution. On s'expose toutefois à d'autres sanctions, telles qu'une éventuelle responsabilité des administrateurs.

Ces règles s'appliquent tant aux sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile qu'aux sociétés qui ont un exercice « à cheval ».

L'**introduction de la déclaration à l'impôt des sociétés** n'est pas soumise aux délais que le Code des sociétés et des associations impose pour le dépôt des comptes annuels. Le principe général prévoit dans ce cas que la date limite de l'introduction de la déclaration est fixée au dernier jour du septième mois qui suit la clôture de l'exercice. La déclaration doit être fondée sur les comptes annuels approuvés (article 310 CIR 1992). Pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile et clôturent donc leur exercice le 31 décembre, la règle signifie que la déclaration doit être introduite au plus tard le 31 juillet. Bien qu'elle ait été ancrée dans le CIR 1992 en 2021, cette règle propre aux sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile n'a encore jamais été appliquée dans la pratique, peut-être parce que le formulaire de déclaration est publié trop tard (généralement fin mai ou début juin seulement), ce qui contraint l'Administration à accorder un report à ces sociétés.

Attention : aucun report similaire n'existe pour les sociétés qui clôturent plus tôt dans l'année civile. Dans le cas de ces dernières, la règle selon laquelle la déclaration à l'impôt des sociétés doit être introduite au plus tard le dernier jour du septième mois suivant la clôture de l'exercice reste d'application.

ont commises de bonne foi lors de l'établissement des comptes annuels et de la déclaration correspondante.[9] **L'Administration doit respecter de telles rectifications**.

La doctrine fiscale a toujours maintenu que lorsque la comptabilisation initiale impliquait une infraction au droit comptable, cela constituait **toujours** un motif de rectification, même dans le cas d'une décision de gestion. Le Service des Décisions anticipées a déjà pris une décision dans laquelle il adhérait aux mêmes principes.[10] En 2016, la Cour de cassation s'est également ralliée à cette vision[11] et l'arrêt de renvoi de la Cour d'appel de Bruxelles qui a suivi cet arrêt de cassation a confirmé ce point de vue.[12]

Il ressort de ce qui précède que les principes comptables relatifs à la rectification des comptes annuels, d'une part, et relatifs à la modification d'une déclaration fiscale, d'autre part, ont une base commune.

Comment rectifier une déclaration erronée ?

Tant que le délai de réclamation n'a pas expiré, le contribuable peut modifier sa déclaration, qu'il s'agisse d'une erreur de droit ou de fait.

À expiration de ce délai, le contribuable doit se rabattre sur le dégrèvement d'office prévu à l'article 376 du CIR 1992. **Le contribuable doit alors prouver que l'erreur est matérielle** ou que les comptes annuels rectifiés définitifs constituent un fait nouveau susceptible de justifier un dégrèvement. **Des raisons légitimes doivent en outre expliquer la production tardive des comptes annuels définitifs**.[13] Le dégrèvement ne sera autorisé que si le contribuable peut prouver que les comptes annuels rectifiés ne consistent pas en une simple rectification d'une décision prise précédemment de façon délibérée.[14]

Jugement du tribunal de Gand

Revenons-en à l'affaire qui a été soumise au tribunal de Gand.

Le tribunal suit le raisonnement de l'Administration et considère qu'il n'est pas question d'erreur matérielle. Selon le tribunal, il n'y a pas non plus d'infraction au droit comptable. Le contribuable avait la possibilité soit de comptabiliser en produits les montants qui ne sont pas (plus) dus, soit de les transférer vers le compte courant de l'administrateur. La société a opté pour la deuxième possibilité, ces montants devant dès lors être considérés comme une rémunération de l'administrateur.

Selon le tribunal, c'est donc à juste titre que l'Administration n'a pas tenu compte des comptes annuels rectifiés et des déclarations correspondantes.

Le jugement du tribunal de Gand est clair, du moins pour quiconque est disposé à accepter que le droit comptable laisse effectivement la liberté de choix de comptabiliser soit en produits, soit au crédit du compte courant de l'administrateur le montant des dettes concernées qui n'est pas (plus) dû.

Conclusion

On peut dire en résumé que dans le seul cas où une société dispose d'une certaine liberté de choix dans les limites du droit comptable et où elle prend une décision de gestion dans le respect de ce cadre légal, elle ne peut plus revenir sur sa décision, les comptabilisations ou évaluations ayant dès lors un caractère définitif.

En revanche, lorsqu'il n'est pas question de liberté d'appréciation ou lorsque le droit comptable n'a pas été respecté, l'erreur peut être rectifiée.

Le fisc doit respecter une telle rectification. La rectification fiscale peut être obtenue soit par l'introduction d'une réclamation, soit au moyen d'une demande de dégrèvement d'office.

Isabelle Montmorency
Expert-comptable et fiscal certifié



Tomas Dujardin
Avocat



9 La Cour d'appel de Gand a estimé que, dans certaines circonstances, le principe de réalité exigeait que le contribuable soit imposé sur des données exactes et pas sur la base de la force obligatoire de comptes annuels erronés : voir Gand, 20 juin 2017, *Fiscologue* 2017, éd. 1539, 10.

10 Décision anticipée n° 2012.365 du 6 novembre 2012.

11 Cass., 10 mars 2016, C.14.0399.N, *TFR* 2017, éd. 520, 353, *FJF*, n° 2016/287, *Act. fisc.* 2016, éd. 16, 1-4 et *Fiscologue* 2016, éd. 1474, 6 : « *Le juge d'appel a considéré que la comptabilisation des diamants dans ses stocks constitue une décision de gestion de la société même si cette comptabilisation était illicite et si les pierres précieuses auraient dû être maintenues hors bilan dès lors qu'il s'agissait de biens mis en consignation ou en gage. En considérant que la décision de prendre les diamants en stock était un choix délibéré et qu'à cet égard, la question de la conformité des comptes aux règles du droit comptable était sans pertinence, le juge d'appel n'a pas légalement justifié sa décision que la demanderesse est liée par sa déclaration.* »

12 Bruxelles, 2 février 2021, *Cour. fisc.* 2021, éd. 11, 260-265.

13 Voir, par exemple, Bruxelles, 18 avril 2018, *Cour. fisc.* 2018/18.

14 Gand, 11 octobre 2022, n° 2021/AR/1127, http://www.monkey.be.

L'affectation d'un immeuble de la société en logement pour le dirigeant d'entreprise : une question de preuve

Lorsqu'une société met un logement à la disposition de son (ses) dirigeant(s), la principale question sur le plan fiscal consiste à savoir si les amortissements et autres coûts liés à cet immeuble sont déductibles au titre de frais professionnels. Par défaut, le fisc refuse cette déduction, considérant que rien ne prouve que les frais engagés visent à acquérir ou à conserver des revenus imposables. Comment une société peut-elle se défendre ?

Quel est le sujet de cet article ?

Lorsqu'une société acquiert un immeuble, ou le grève d'un usufruit ou d'un autre droit réel temporaire, et qu'elle met cet immeuble à la disposition de son dirigeant en tant que logement, il y a de fortes chances qu'elle éveille la curiosité du fisc. Celui-ci cherchera principalement à établir si la société est en mesure de prouver que les frais liés à l'immeuble sont effectivement déductibles.

Dans cet article, nous examinons comment une société peut apporter cette preuve, ce que considère la jurisprudence à l'égard de ladite preuve, et quelle place occupe les documents de la société dans l'administration de la preuve.

Qui doit prouver quoi et comment ?

Qui doit apporter la preuve ?

La charge de la preuve concernant la déductibilité des frais professionnels repose sur le contribuable. Cela s'applique également si le contribuable est une société. Il ne peut être déduit de la circonstance qu'une société est une personne morale créée en vue d'une activité lucrative que toutes ses dépenses puissent être déduites en tant que frais professionnels. Les frais ne sont déductibles que s'ils satisfont aux conditions de déduction des frais professionnels[1]. Si le fisc refuse la déduction des frais d'un logement dans le chef de la société, il incombe donc à la société de formuler les arguments qui, selon elle, justifient ladite déduction, et d'étayer son argumentation avec des preuves.

Pour refuser la déduction, il suffit au fisc de démontrer l'absence de justification dans le chef du contribuable[2].

Que faut-il prouver ?

Les conditions de déductibilité des frais professionnels sont énoncées à l'article 49 du CIR 1992. Dans cet article de loi, la doctrine distingue trois conditions auxquelles les frais professionnels doivent satisfaire pour être en principe déductibles :

1) la *condition d'annualité* : les frais doivent avoir été faits ou supportés pendant la période imposable ;
2) la *condition d'intentionnalité ou de finalité* (ci-après exclusivement dénommée « condition de finalité ») : les frais doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ; et
3) la *condition de réalité* : la réalité et le montant des frais doivent être justifiés.

Le fisc ne remet que rarement en question la déduction de frais lorsqu'il s'agit de (parties de) biens immobiliers affectés aux activités de la société, donc utilisés p. ex. comme bureaux, ateliers, magasins, entrepôts, etc.

En revanche, lorsqu'il s'agit de biens immobiliers que le dirigeant d'entreprise utilise à des fins privées, le fisc remet presque systématiquement en doute le respect des conditions de déductibilité, en particulier la condition de finalité.

Lorsqu'une société envisage d'acquérir un immeuble ou de le grever d'un droit réel temporaire et qu'elle souhaite mettre cet immeuble à la disposition de son (ses) dirigeant(s), elle devra donc pouvoir démontrer qu'elle prend en charge les coûts liés à cet immeuble dans le but de conserver ou d'acquérir des revenus imposables.

Il convient de noter que l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables au moyen de ces frais est suffisante. Et même si l'intention doit être réelle et réaliste,

1 Cass. 31 mars 2023.
2 Cass. 6 octobre 1964.

la mesure dans laquelle les frais ont effectivement conduit à acquérir ou à conserver des revenus imposables est sans pertinence[3].

Comment apporter la preuve ?

La preuve que la condition de finalité est remplie peut être fournie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

La priorité d'une preuve par pièce justificative vaut uniquement pour prouver l'existence et le montant des frais.

La plupart du temps, la preuve est fournie par présomption de fait. Pour ce mode de preuve, le juge constate souverainement l'existence de faits établis dont il déduit avec certitude les présomptions. Il n'est pas requis que les présomptions se déduisent nécessairement des faits constatés, mais il n'est pas autorisé de déduire des faits constatés des conséquences qui sont sans lien avec ceux-ci ou qui ne peuvent être justifiées sur cette base[4]. En d'autres termes, une preuve par présomption de fait est un raisonnement logique et cohérent qui part de faits établis.

Face au rejet par le fisc des frais liés à un logement dans le chef d'une société, celle-ci peut invoquer un, voire parfois deux des raisonnements factuels suivants pour prouver son intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables :

1) le raisonnement selon lequel la société prend en charge les coûts liés au logement dans le but de conserver ou d'acquérir des *revenus locatifs* ;
2) la théorie de la rémunération, à savoir le raisonnement selon lequel la société prend en charge les coûts liés au logement dans le but d'attribuer une *rémunération en nature* à son (ses) dirigeant(s) en échange de prestations réelles, sous la forme d'un logement gratuit, et d'acquérir ou conserver ainsi indirectement dans son chef des revenus imposables ;
3) la théorie de la plus-value, à savoir le raisonnement selon lequel la société prend en charge les coûts liés au logement dans le but de réaliser une *plus-value* sur l'immeuble par sa vente ultérieure ou, au plus tard, lors de la liquidation.

Le dirigeant d'entreprise paie un loyer

Que doit prouver la société ?

Lorsqu'une société met à la disposition du dirigeant un logement *moyennant paiement*, la condition selon laquelle les frais professionnels doivent être faits pour acquérir ou conserver des revenus imposables semble remplie, à première vue. Quoi qu'il en soit, le fait que le dirigeant *paie le loyer effectif* à sa société ou inscrive le loyer dont il est redevable au crédit de son compte courant est sans pertinence. Dans les deux cas, le loyer entre dans les revenus imposables de la société.

En principe, les *revenus locatifs ne doivent pas nécessairement être supérieurs aux frais* pour que ceux-ci soient déductibles. Le fisc ne peut donc pas refuser la déduction des frais au simple motif qu'ils sont supérieurs aux revenus[5]. Il convient néanmoins de nuancer ce principe.

Faire payer au dirigeant d'entreprise un montant minimal pour utiliser l'immeuble ne suffit pas à garantir la déduction des frais. En effet, la condition de finalité n'implique pas que l'immeuble doit générer des revenus, mais que la société doit avoir fait ou supporté les frais avec l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. La preuve doit porter sur l'intention et pas uniquement sur l'existence de revenus.

Dans ce contexte, si le simple fait que les frais soient supérieurs aux revenus ne fait pas obstacle à la déduction desdits frais, la combinaison de ce fait avec d'autres faits le peut en revanche. Lorsque, d'emblée, il apparaît clairement que l'investissement ne sera jamais lucratif pour la société et qu'il est fait dans le seul but de servir les intérêts du dirigeant d'entreprise, le juge peut considérer que la société n'a pas prouvé que la condition de finalité était remplie[6]. En générant seulement artificiellement un revenu « fantôme » pour justifier les coûts d'une opération ou d'un ensemble d'opérations manifestement déficitaires, il n'est pas satisfait à la condition de finalité, selon laquelle les coûts doivent être faits ou supportés pour acquérir ou conserver des revenus imposables[7].

Il convient de noter que lorsque le loyer dû par le dirigeant d'entreprise est au moins égal au montant de l'*avantage de toute nature*, le dirigeant ne peut certes plus être imposé sur un avantage de toute nature, mais cela ne signifie pas automatiquement que les frais sont déductibles dans le chef de la société.

3 Cass. 31 mars 2023.
4 Cass. 20 juin 2014.
5 Cass. 23 avril 2010 ; Anvers 27 février 2018.
6 Cass. 21 juin 2019 ; Gand 13 février 2018, 3 novembre 2020, 14 juin 2022 et 16 mai 2023.
7 Gand 19 mai 2020.



Néanmoins, si la société loue l'immeuble au dirigeant à un prix et à des conditions conformes au marché, ou si elle peut justifier que proposer un loyer inférieur et de meilleures conditions à son dirigeant est également dans son intérêt, le fisc pourra difficilement, selon nous, refuser la déduction des frais sans commettre un jugement d'opportunité interdit.

Différence entre pleine propriété et droit réel temporaire

Lorsque le dirigeant est tenu au paiement d'un montant pour utiliser le logement et que la société n'est pas pleinement propriétaire de l'immeuble, mais n'en possède que l'usufruit ou tout autre droit réel temporaire, il y a plus de risque que le fisc rejette la déduction des frais. Deux raisons l'expliquent.

La première est que le prix d'achat d'une pleine propriété est le résultat de négociations entre le vendeur et l'acheteur, et n'est donc pas directement calculé à partir de la valeur locative de l'immeuble, tandis que la *valeur d'un usufruit* en cas d'achat scindé d'un immeuble par une société et par son dirigeant est le résultat d'une estimation faite par ceux-ci, presque toujours sur la base de la valeur locative, dans laquelle le vendeur n'intervient normalement pas.

Dans ce contexte, il serait contradictoire d'évaluer l'usufruit sur la base d'un loyer mensuel de 1 000 euros par exemple, puis de louer l'immeuble à un loyer mensuel inférieur, par exemple 500 euros. Cette façon de procéder annulerait, selon nous, la présomption de fait selon laquelle l'usufruit a été obtenu avec l'intention d'acquérir des revenus imposables pour la société.

La deuxième raison expliquant pourquoi la déduction des frais est plus difficile pour un usufruit que pour une pleine propriété réside dans le fait qu'en cas de pleine propriété, la société peut encore recourir à la *théorie de la plus-value*, ce qui est normalement impossible en cas d'usufruit (voir ci-après).

La théorie de la rémunération

Que doit prouver la société ?

La rémunération de la théorie est un raisonnement qui justifie la déductibilité des frais engagés en vue d'allouer un avantage de toute nature à son dirigeant par le fait que les avantages de toute nature constituent un « salaire » et que les salaires des dirigeants sont en principe des frais professionnels déductibles[8].

En 2014, la Cour de cassation a admis ce raisonnement sur le principe[9], mais y a apporté une nuance importante dans le cadre d'arrêts ultérieurs. Cette nuance consiste en ce qu'une société doit également satisfaire à la *condition de finalité* pour déduire les rémunérations de son dirigeant, de sorte qu'une société qui met un logement gratuit ou bon marché à la disposition de son dirigeant doit pouvoir

8 Art. 52, 3° et 195, §1, alinéa 1er du CIR 1992.
9 Cass. 13 novembre 2014.

démontrer que cet avantage de toute nature correspond à des prestations réelles du dirigeant au profit de la société[10].

Il convient de noter qu'un recours à la théorie de la rémunération n'a de sens que si la mise à disposition du logement constitue réellement une rémunération, c'est-à-dire que le dirigeant d'entreprise est imposé sur un avantage de toute nature. Si le dirigeant paie à la société un montant au moins égal à l'avantage de toute nature ou s'il ne paie rien, mais ne déclare pas non plus d'avantage de toute nature, la théorie de la rémunération ne peut être invoquée comme argument pour la déductibilité[11].

La jurisprudence est généralement défavorable au contribuable

Pour recourir avec succès à la théorie de la rémunération, le dirigeant d'entreprise doit déclarer un *avantage de toute nature « logement »*, mais ce n'est pas suffisant. En effet, aucune disposition légale n'établit de lien entre la déductibilité des frais engagés par la société et l'imposition d'un avantage correspondant alloué à l'un des dirigeants[12].

La question essentielle consiste à savoir quels faits complémentaires permettent de prouver l'existence de prestations réelles dans le chef du dirigeant d'entreprise. Dans pratiquement toutes les affaires portées ces dernières années devant les cours d'appel (principalement celles d'Anvers et de Gand), les juges ont considéré que cette preuve n'avait pas été apportée et ont donc refusé la déduction des frais[13].

Une remarque qui revient littéralement et régulièrement dans bon nombre de ces arrêts est que « la théorie de la rémunération n'autorise pas à mettre toutes sortes de dépenses privées à charge d'une société sous le couvert de prestations fournies par le dirigeant d'entreprise ».

Qu'enseigne la (rare) jurisprudence positive ?

Quelques points ressortent de la maigre jurisprudence favorable au contribuable concernant la théorie de la rémunération[14].

Premièrement, il est question d'un lien manifeste entre le travail du dirigeant et le (l'évolution du) chiffre d'affaires de la société. Il s'agit dès lors toujours de sociétés au sein desquelles le dirigeant est la seule personne active, de sorte que le (l'augmentation du) chiffre d'affaires est entièrement le fruit de son travail.

Deuxièmement, selon les juges, la *société décide en toute autonomie* de l'ampleur et de la forme du salaire de son dirigeant, et le fisc ainsi que le juge ont l'interdiction de juger l'opportunité de cette décision.

À cet égard, certains arrêts font remarquer à juste titre que l'écart important entre les frais réels engagés par la société pour attribuer l'avantage de toute nature et l'évaluation forfaitaire modeste de l'avantage de toute nature est le résultat d'un choix fait par le législateur, et le fait qu'une société utilise cette forme de rémunération fiscalement avantageuse ne peut conduire à la conclusion que ces frais n'auraient pas été faits en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Enfin, dans un arrêt récent, la Cour d'appel de Gand a fait observer à juste titre que, pour déduire les frais d'un avantage de toute nature sur la base de la théorie de la rémunération, il fallait certes prouver l'existence de prestations réelles dans le chef du dirigeant au profit de la société, mais *pas l'existence de prestations supplémentaires* en échange de l'avantage de toute nature[15]. Selon le juge, la preuve de prestations supplémentaires constitue en soi une ingérence injustifiée du fisc dans la politique de rémunération de la société.

La théorie de la plus-value

Que doit prouver la société ?

L'argument selon lequel les frais liés à un immeuble sont déductibles du fait que la société a l'intention de le revendre ultérieurement avec une plus-value a déjà été accepté dans plusieurs affaires[16]. Néanmoins, il est important de noter que cet argument n'est pas suffisant pour déduire les frais et qu'on ne peut exclure une imposition ultérieure de la plus-value[17]. Par exemple, il ne suffit pas d'invoquer une

10 Cass. 14 octobre 2016, 21 septembre 2018 et 25 juin 2020.
11 Anvers 6 mars 2018 et 23 novembre 2021 ; Gand 15 octobre 2019 et 14 juin 2022 ; Liège 17 décembre 2014.
12 Anvers 6 février 2018, 27 novembre 2018, 29 mars 2022 et 20 décembre 2022.
13 Liste non exhaustive : Anvers, 10 janvier 2017, 28 mars 2017, 17 octobre 2017, 7 novembre 2017, 6 février 2018, 28 mars 2018, 27 novembre 2018, 29 mars 2022 et 20 décembre 2012 ; Mons 15 novembre 2017 ; Gand 17 octobre 2017, 19 décembre 2017, 2 janvier 2018, 9 janvier 2018, 13 février 2018 (confirmé par la Cour de cassation le 21 juin 2019), 27 mars 2018 (confirmé par la Cour de cassation le 25 juin 2020), 10 avril 2018, 4 décembre 2018, 24 septembre 2019, 12 janvier 2021, 8 février 2022, 15 mars 2022, 28 juin 2022 et 13 décembre 2022 ; Liège 28 novembre 2016.
14 Gand 19 mars 2019, 26 octobre 2021 et 5 septembre 2023 ; Anvers 18 janvier 2022.
15 Gand 5 septembre 2023.
16 Anvers 14 janvier 2020 ; Gand 26 octobre 2021 et 21 juin 2022.
17 Cass. 25 juin 2020 ; Anvers 23 novembre 2021 ; Gand 15 octobre 2019, 12 janvier 2021, 28 juin 2022 et 16 mai 2023.

augmentation générale de la valeur de l'immobilier dans une commune donnée[18].

En effet, la société doit prouver que, dès l'acquisition de l'immeuble, elle avait l'intention de le revendre ultérieurement avec une plus-value. Ce qu'il advient de cette intention est une autre question. En soi, l'absence de concrétisation ne justifie pas le rejet de la déduction des frais.

Également possible en cas d'usufruit ?

Étant donné que l'usufruit est un droit réel temporaire, une vente du bien ou la liquidation de la société n'entraîne pas la fin de l'usufruit. Seule l'expiration du délai pour lequel l'usufruit a été établi y met un terme. À ce moment, le nu-propriétaire, à savoir généralement le dirigeant de la société, devient pleinement propriétaire du logement sans être redevable d'une quelconque indemnité. La société ne réalise alors aucune plus-value. Cela signifie qu'en principe, la théorie de la plus-value ne peut être invoquée pour justifier la déduction des frais liés à un usufruit.

Néanmoins, il n'est pas totalement inconcevable de l'invoquer, car rien n'empêche la vente d'un usufruit. Par exemple, si une société et son dirigeant décident d'investir ensemble, par le biais d'un achat scindé, dans un immeuble dont elles s'attendent à voir la valeur augmenter et qu'ils planifient, dès le moment de l'achat, la vente conjointe de cet immeuble avant l'expiration du délai d'usufruit, la théorie de la plus-value pourrait alors constituer un argument (supplémentaire) en faveur de la déduction des frais malgré l'usufruit.

Place des documents de la société dans l'administration de la preuve fiscale

Justification de la présomption de fait

Étant donné que le respect de la condition de finalité requiert une base factuelle, il ne suffit pas, pour fournir la preuve exigée par le fisc, de formuler une réponse théorique et abstraite qui se contente, par exemple, de faire référence au raisonnement de la théorie de la rémunération ou de la plus-value.

Pour obtenir gain de cause devant le tribunal, la société doit étayer l'affirmation selon laquelle elle prend en charge les coûts liés à l'immeuble dans le but de conserver ou d'acquérir des revenus imposables, et elle peut notamment le faire au moyen de documents que peuvent ou doivent établir ses organes.

Ces documents ne constituent pas des preuves écrites de l'intention, mais sont des éléments de l'administration de la preuve par présomption de fait.

Procès-verbal ou rapport spécial pour intérêt opposé

Lorsque l'organe d'administration d'une SRL ou d'une SA est appelé à prendre une décision ou se prononcer sur une opération relevant de sa compétence à propos de laquelle un administrateur a un intérêt direct ou indirect de nature patrimoniale qui est opposé à l'intérêt de la société, il doit suivre une procédure spéciale[19]. La procédure diffère en fonction de la façon dont l'administration de la société est organisée, mais donne toujours lieu à un rapport écrit sur le conflit d'intérêts. Plus particulièrement, les autres administrateurs, l'assemblée générale ou l'unique administrateur doivent, selon le cas, décrire, dans le procès-verbal ou dans un rapport spécial, la nature de la décision ainsi que ses conséquences financières pour la société et justifier la décision qui a été prise.

Cette partie du procès-verbal ou du rapport figure dans son intégralité dans le rapport de gestion (pour les grandes sociétés) ou dans une pièce qui doit être déposée en même temps que les comptes annuels[20].

Si la société a nommé un commissaire, celui-ci doit évaluer dans une section séparée de son rapport de contrôle annuel les conséquences patrimoniales pour la société des décisions pour lesquelles il existe un intérêt opposé[21].

La décision d'acquérir un bien immobilier est une compétence de l'organe d'administration, et la décision de mettre ce bien immobilier à la disposition d'un administrateur est une décision à propos de laquelle ledit administrateur a un intérêt direct de nature patrimoniale qui est opposé à l'intérêt de la société.

Si une société décide de loger un dirigeant dans un immeuble qui lui appartient, à titre gratuit ou onéreux, elle est tenue d'établir un document dans lequel elle décrit et justifie cette décision ainsi que ses conséquences financières pour la société.

Les administrateurs sont non seulement solidairement responsables du préjudice subi par la société ou les tiers par suite de la non-application de la procédure en matière

18 Gand 28 juin 2022.
19 Art. 5:76-5:78 du CSA pour la SRL et art. 7:96, 7:102-103 et 7:115 et 7:117 du CSA pour la SA.
20 Art. 5:77, § 1er, alinéa 2 du CSA pour la SRL et art. 7:96, § 1er, alinéa 2, art. 7:103, § 1er, alinéa 2, 7:115, § 1er, alinéa 2 et art. 7:117, § 1er du CSA pour la SA.
21 Art. 5:77, § 1er, alinéa 3 du CSA pour la SRL et art. 7:96, § 1er, alinéa 3, art. 7:103, § 1er, alinéa 3 et 7:115, § 1er, alinéa 3 du CSA pour la SA.



de conflit d'intérêts[22], mais également du préjudice subi par la société ou les tiers lorsque la procédure a été appliquée, mais que la décision ou l'opération leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société[23].

Si la mise à disposition d'un logement à un administrateur n'est pas (également) dans l'intérêt de la société et qu'elle n'implique par exemple que des conséquences fiscales négatives pour la société, le procès-verbal des autres administrateurs ou de l'assemblée générale ou le rapport spécial de l'administrateur unique ne peut en aucun cas être invoqué pour justifier dûment la décision. Cela ne constitue pas en soi un motif valable dans le chef du fisc pour refuser la déduction des frais, mais il est un fait que c'est en contradiction avec l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables pour la société.

À l'inverse, si la décision d'acquérir l'immeuble et de le mettre à la disposition du dirigeant d'entreprise est dûment justifiée dans le procès-verbal ou dans le rapport spécial et que, en d'autres termes, ce document explique l'intérêt de la société vis-à-vis de l'opération, nous ne voyons pas comment le fisc pourrait refuser la déduction sans s'immiscer abusivement dans la politique de la société.

Procès-verbal de l'assemblée générale

L'assemblée générale approuve les comptes annuels, donne une affectation au résultat et donne décharge aux administrateurs. Bien qu'il appartienne également à l'assemblée générale de décider du salaire des administrateurs, celle-ci n'est tenue à aucune décision expresse quant à l'attribution dudit salaire. Cette décision découle implicitement de l'approbation des comptes annuels.

Il va de soi que la mention de cette décision dans le procès-verbal n'est nullement interdite ; en particulier si le salaire est constitué en partie d'avantages de toute nature.

De la sorte, il apparaît toujours clairement que les actionnaires de la société optent pour cette rémunération et que la décision d'octroyer l'avantage n'a pas été prise par le seul administrateur.

Une telle mention constitue donc un fait supplémentaire dans l'administration de la preuve que la condition de finalité est remplie, et augmente la probabilité que le juge accepte la déduction des frais[24].

Autres documents

En cas de conflit d'intérêts, le procès-verbal ou le rapport spécial doit décrire les conséquences financières de l'acquisition d'un logement pour le dirigeant d'entreprise, sans toutefois qu'il soit obligatoire d'établir ou de faire établir un véritable *plan financier*. L'établissement d'un tel plan est toutefois recommandé. Lorsque les revenus locatifs générés par l'immeuble ou la probable réalisation ultérieure d'une plus-value sont invoqués à titre de justification, il faut absolument pouvoir démontrer au fisc que les coûts et revenus ultérieurs attendus en lien avec l'immeuble ont été évalués de façon réaliste et objective, et certifier que l'investissement a été réalisé dans l'intention d'acquérir des revenus imposables.

Conclusion

Si, il y a quelques décennies, le fisc remettait rarement en question la déduction des frais liés à un logement mis à la disposition du dirigeant, en 2023, la situation a complètement changé.

Étant donné que la charge de la preuve concernant les frais professionnels repose sur le contribuable, le fisc se trouve dans une situation très commode. Ne pas anticiper sa défense vis-à-vis du fisc est une stratégie vouée à l'échec.

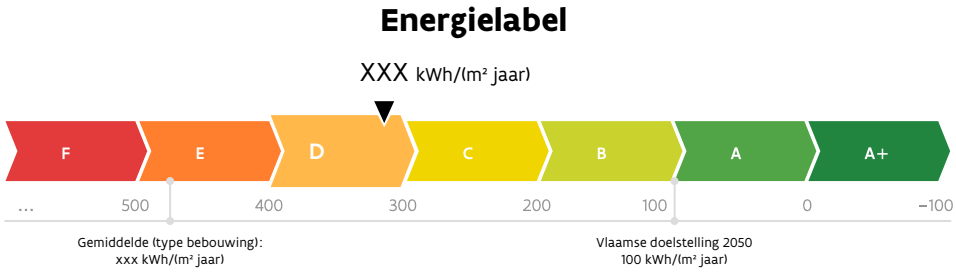
Attendu que les intentions précèdent les actes, il est important de veiller à établir les documents obligatoires ou non avant l'acquisition du logement, de manière à faire apparaître clairement l'intérêt de la société dans cette acquisition.

Felix Vanden Heede
Juriste fiscaliste

22 Art. 2:56, alinéa 3 du CSA.
23 Art. 5:78 du CSA pour la SRL et art. 7:122, alinéa 1er du CSA pour la SA.
24 Gand, 19 mai 2020 et 26 octobre 2021.

Naviguer dans la réglementation CPE : le point sur la situation actuelle dans la Région flamande

La réglementation en matière de certificats de performance énergétique (CPE) est en pleine mutation. Pour les personnes exerçant des professions économiques et pour les professionnels financiers, il est essentiel de connaître les dernières évolutions juridiques, étant donné que ces certificats mesurent non seulement l'efficacité énergétique des bâtiments, mais ont aussi des implications financières et juridiques considérables. Cet article présente un bref état des lieux après les dernières modifications législatives, afin de permettre aux professionnels d'informer correctement leurs clients et de leur proposer un fil conducteur en ce qui concerne leurs propres obligations CPE. La présente contribution concerne uniquement le certificat de performance énergétique en Flandre et n'entrera donc pas dans les détails de la réglementation bruxelloise ou wallonne en matière de performance énergétique.



Source : https://www.vlaanderen.be/energieprestatiecertificaat-epc-bij-verkoop-of-verhuur-van-een-wooneenheid

Quels sont les types de certificats de performance énergétique existants ?

On rencontre généralement trois grands types de certificats de performance énergétique (CPE) : le CPE unités résidentielles, le CPE pour unités non résidentielles classiques et le CPE pour petites unités non résidentielles.

CPE Résidentiel

Le CPE unités résidentielles (CPE Résidentiel) est établi pour les bâtiments ou unités de bâtiment dont l'affectation principale est résidentielle. Une unité de bâtiment résidentielle peut être un appartement, mais aussi une habitation unifamiliale ou un immeuble résidentiel collectif.[1]

Le CPE Résidentiel est en principe valable dix ans.[2]

CPE NR

Le CPE pour unités non résidentielles classiques (CPE NR) est établi pour tous les bâtiments et unités de

1 Article 1.1.1, 87° de l'arrêté relatif à l'énergie.
2 Article 9.2.1, § 5 de l'arrêté relatif à l'énergie. Le CPE expire toutefois prématurément si l'unité de bâtiment change de fonction et passe par exemple d'un logement à un restaurant ou un bureau, ou si un nouveau CPE est introduit.

bâtiment dont l'affectation principale est non résidentielle, c'est-à-dire pour toutes les unités de bâtiment, à l'exception des immeubles résidentiels, des lieux de travail, des bâtiments religieux, des bâtiments industriels et des bâtiments agricoles[3].

Le CPE NR est en principe valable cinq ans.[4]

CPE pNR

Le CPE pour petites unités non résidentielles(CPE pNR) concerne les bâtiments ou unités de bâtiment ayant la même affectation que ci-dessus (non résidentielle), mais uniquement dans la mesure où ils sont qualifiés de « petits ». Une unité de bâtiment non résidentielle est considérée comme petite lorsque la surface utile au sol n'excède pas 500 m² d'une part et lorsque l'ensemble non résidentiel dans lequel se trouve l'unité n'excède pas 1 000 m² et ne contient pas d'unité non résidentielle de plus de 500 m² d'autre part.[5]

Pour ce type de petites unités non résidentielles, il est possible d'établir un CPE pNR, c'est-à-dire un CPE mieux adapté à ce type de bâtiment (par exemple un magasin ou un espace de bureau).[6]

Le CPE pNR est en principe valable dix ans.[7]

CPE PC

Il existe encore un CPE spécifique en cas de copropriété d'appartements : le CPE pour parties communes d'un immeuble à appartements (CPE PC). Ce CPE PC se rapporte à l'efficacité énergétique des parties communes (sols, murs, toitures…) et des installations collectives et est obligatoire pour tous les immeubles à appartements, c'est-à-dire tout bâtiment composé d'au moins deux unités de bâtiment résidentielles.[8]

Le CPE PC est en principe valable dix ans.[9]

Depuis le 1er janvier 2022, les grands blocs d'appartements doivent déjà disposer de ce CPE. Il s'agissait ici des immeubles à appartements de quinze unités de bâtiment ou plus.

Depuis le 1er janvier 2023, les immeubles à appartements de cinq à quatorze unités de bâtiment doivent également disposer d'un tel CPE.

Et à partir du 1er janvier 2024, les plus petits immeubles à appartements devront aussi être conformes à la législation.

Tous les immeubles à appartements devront donc avoir un CPE Parties Communes. Cette obligation est indépendante du transfert (comme la vente), de la constitution d'un droit réel ou d'une location.

Exceptions

Il est à noter que certains bâtiments tels que les bâtiments industriels, les entrepôts, les ateliers ou les hangars ne relèvent d'aucune catégorie et ne doivent donc pas encore disposer d'un CPE.[10]

Les unités non résidentielles situées dans des bâtiments temporaires qui ne sont en principe pas utilisés plus de deux ans ne sont elles non plus soumises à aucune obligation en matière de CPE.[11]

CPE Construction

Il convient également de mentionner le certificat de performance énergétique Construction (CPE Construction). Après avoir introduit la déclaration CPE, la personne reçoit, dans le cas d'une nouvelle construction ou d'une rénovation énergétique importante d'une unité de bâtiment résidentielle ou non résidentielle, un CPE Construction de la part du rapporteur CPE.

Ce CPE est en principe valable dix ans pour les unités de bâtiment résidentielles et cinq ans pour les unités de bâtiment non résidentielles.[12]

Pendant sa durée de validité, il peut être utilisé en tant que CPE Résidentiel ou CPE (p)NR en cas de transfert, de constitution d'un droit réel ou de location (voir plus loin).[13]

3 Article 1.1.1, 72°/0/1 de l'arrêté relatif à l'énergie.
4 Article 9.2.6, § 4 de l'arrêté relatif à l'énergie. Ici aussi, le CPE expirera prématurément si l'unité de bâtiment change de fonction ou si un nouveau CPE est introduit.
5 Article 1.1.1, 60°/1 de l'arrêté relatif à l'énergie.
6 Article 9.2.7/1 de l'arrêté relatif à l'énergie. Il est cependant possible aussi d'opter pour un CPE Non résidentiel classique.
7 Article 9.2.7/1, § 4 de l'arrêté relatif à l'énergie. Ici aussi, le CPE expire prématurément si l'unité de bâtiment change de fonction ou si un nouveau CPE est introduit.
8 Article 9.2.5/1, § 1er de l'arrêté relatif à l'énergie.
9 Le CPE PC peut toutefois expirer prématurément si un CPE adapté est introduit ou lorsque d'importants travaux d'économie d'énergie sont réalisés. Article 9.2.5/1, § 5 de l'arrêté relatif à l'énergie.
10 Toute une série de catégories de bâtiments ne sont pas non plus reprises, comme les bâtiments indépendants d'une surface utile totale de moins de 50 m², les bâtiments temporaires qui ne sont pas utilisés plus de deux ans, les bâtiments servant aux cultes et aux activités religieuses, les immeubles de parking et les parties d'un bâtiment agricole non destinées au logement.
11 Article 1.1.1, 72°/0/1 de l'arrêté relatif à l'énergie.
12 La durée de validité limitée du CPE construction pour les unités de bâtiment non résidentielles (cinq ans) est entrée en vigueur le 1er janvier 2023. Article 9.2.11, § 4 de l'arrêté relatif à l'énergie.
13 Article 9.2.5 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.10. (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.

Exception : le CPE Bâtiments publics

Par souci d'exhaustivité, nous mentionnons aussi brièvement le CPE pour les bâtiments publics (CPE Public). Ce CPE est valable pour les bâtiments souvent fréquentés par le public, parce qu'une organisation publique y est établie.[14]

Les bâtiments publics dont la surface utile au sol est égale ou supérieure à 250 m^2 doivent (toujours) disposer d'un certificat de performance énergétique et doivent informer le visiteur à propos de la performance énergétique de leur bâtiment en affichant la page de couverture du certificat de performance énergétique à un endroit visible.[15] Jusqu'à récemment, un CPE Public spécifique devait être établi. Celui-ci avait en principe une période de validité de 10 ans[16].

Ce CPE Public vient d'être remplacé au 1er janvier 2024 par le CPE NR. Un CPE Public encore valable à cette date ne peut plus être utilisé pour satisfaire à l'obligation d'affichage.

Pour les petits bâtiments publics non résidentiels, une règle transitoire temporaire s'applique.

Quand faut-il disposer d'un CPE Résidentiel, NR ou pNR ?

Transfert en pleine propriété[17]

Toute personne, physique ou morale, qui transfère la pleine propriété d'un(e) (unité de) bâtiment résidentiel(le) ou non résidentiel(le) par acte notarié doit disposer d'un CPE Résidentiel, d'un CPE NR ou d'un CPE pNR, et ce quelle que soit l'importance de la part de propriété transférée. Un CPE doit être présent même en cas de transfert en pleine propriété d'un pourcentage restreint.[18]

Différents types de transferts sont visés : donation, échange, apport, vente ou un autre type de transaction. Dès qu'il est question d'un transfert notarié en pleine propriété, le CPE est obligatoire.

Le fait qu'il y ait eu de la publicité ou non n'a pas d'importance, car depuis le 1er avril 2022, le CPE est également obligatoire en cas de vente sans publicité.

Même si l'acquéreur a l'intention de démolir ou si l'unité de bâtiment est déclarée insalubre ou inhabitable, un CPE est requis.

Il doit cependant s'agir d'un transfert en pleine propriété. Si seul l'usufruit ou seule la nue-propriété est transféré(e), le CPE n'est pas obligatoire.

Pour les actes déclaratifs (qui n'ont donc pas un effet de transfert ou un effet translatif), le CPE n'est pas non plus requis.[19]

Le CPE est requis[20] :
- en cas de publicité : au plus tard au moment de la première publication de cette publicité[21] ;
- en l'absence de publicité : au plus tard la veille de la signature de l'acte sous seing privé, ou – en l'absence d'acte sous seing privé – avant la passation de l'acte authentique.

Si l'unité de bâtiment concernée fait partie d'un immeuble à appartements, le CPE Résidentiel ou le CPE (p)NR devra être fourni, mais aussi le CPE PC.[22]

14 Article 1.1.1, 83° de l'arrêté relatif à l'énergie.
15 Article 11.2.1, § 2 du décret sur l'énergie et article 9.2.12 § 1er et § 6 de l'arrêté relatif à l'énergie.
16 Article 9.2.12, § 5 de l'arrêté relatif à l'énergie.
17 Article 11.2.2, § 1er du décret sur l'énergie et article 9.2.3 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.8 (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
18 Il existe deux exceptions à ce principe pour le CPE Résidentiel. Si, dans le cadre d'un divorce ou de la fin d'une cohabitation (légale ou de fait), un transfert en pleine propriété d'une partie de cette pleine propriété est effectué par acte notarié entre des personnes physiques qui sont toutes déjà propriétaires du bâtiment résidentiel et si au moins une des deux y a et y maintient sa résidence principale, le CPE n'est pas obligatoire. Toujours dans le cadre d'un transfert en pleine propriété d'une partie de cette pleine propriété par acte notarié, entre des personnes physiques qui sont toutes déjà propriétaires d'un bâtiment résidentiel en question, et si au moins une des deux y a et y maintient sa résidence principale, le CPE n'est pas obligatoire. Article 9.2.5/0 de l'arrêté relatif à l'énergie (pour le CPE Résidentiel).
19 Article 9.2.5/0 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.10/0. (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie. C'est par exemple le cas lors d'une répartition entre différents propriétaires d'un bien en indivision.
20 Article 9.2.3 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.8. (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
21 Les informations suivantes doivent apparaître dans l'annonce :
   1° le score ou le label énergétique, déterminé sur la base du score énergétique tel que mentionné sur le certificat de performance énergétique ;
   2° la part d'énergie renouvelable ou le label, déterminé sur la base de la part d'énergie renouvelable telle que mentionnée sur le certificat de performance énergétique ;
   3° le code unique du certificat de performance énergétique ou l'adresse du bâtiment (article 11.2.1., § 3 du décret sur l'énergie).
22 Article 9.2.5/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.

Constitution ou transfert d'emphytéose ou de superficie[23]

Un propriétaire qui veut constituer un droit de superficie ou une emphytéose sur une unité résidentielle ou une (petite) unité non résidentielle doit disposer d'un CPE Résidentiel, d'un CPE NR ou d'un CPE (p)NR.

En cas de transfert d'emphytéose ou de droit de superficie, un CPE est également requis.

La prolongation ou la cessation de l'emphytéose ou du droit de superficie n'implique cependant aucune obligation de CPE.

La constitution ou le transfert d'une emphytéose ou d'un droit de superficie sur le toit d'un bâtiment non résidentiel, par exemple pour y installer des panneaux solaires, n'impliquerait aucune obligation de CPE non plus, selon le site web du Gouvernement flamand[24].

Le certificat de performance énergétique doit être disponible[25] :
- en cas de publicité : au plus tard au moment de la première publication de cette publicité ; ou
- en l'absence de publicité : au plus tard la veille de la signature de l'acte sous seing privé, ou – en l'absence d'acte sous seing privé – avant la passation de l'acte authentique.

Si l'unité de bâtiment concernée fait partie d'un immeuble à appartements, le CPE Résidentiel ou le CPE (p)NR devra être fourni, mais aussi le CPE PC.[26]

Location[27]

Le propriétaire ou le titulaire d'un droit réel qui veut louer un(e) (unité de) bâtiment résidentiel(le) ou non résidentiel(le) doit également disposer d'un CPE Résidentiel, d'un CPE NR ou pNR.

Par location, il faut entendre le contrat de bail classique (bail de droit commun), s'il s'agit d'une location sur une période de plus de deux mois, le bail commercial, le leasing immobilier et les concessions de bâtiments non résidentiels ou d'unités de bâtiment non résidentielles.[28]

Un contrat de bail de droit commun d'une durée de moins de deux mois n'impliquera par conséquent aucune obligation de CPE.

Le CPE n'est pas requis non plus pour la location d'un logement dans une résidence-services.

Depuis le 1er octobre 2023, le CPE est également obligatoire en cas de location sans publicité.

Quand est-il question d'un bâtiment ou d'une unité de bâtiment ?

Le CPE est obligatoire uniquement en cas de location ou de vente d'un bâtiment ou d'une unité de bâtiment. Il est dès lors important de savoir quand le législateur flamand estime qu'il est question d'un bâtiment ou d'une unité de bâtiment.

Une unité de bâtiment est la plus petite unité d'un bâtiment, qui remplit toutes les conditions suivantes :
a) convenir à un usage résidentiel, commercial ou récréatif ou être une partie commune ;
b) être accessible par un propre accès fermable à partir de la voie publique, d'une cour ou d'une aire de circulation partagée ;
c) être fonctionnellement indépendante.[29]

Exemple du bureau à domicile

Le Gouvernement flamand a publié sur son site web toute une série d'exemples très concrets afin d'illustrer davantage ce propos.[30] Un des exemples concerne le bureau à domicile. Il s'agit de la situation classique dans laquelle un cabinet ou un bureau, par exemple de 50 m^2, est présent dans une habitation. La pièce ne dispose pas de ses propres installations sanitaires ou de sa propre cuisine. Elle n'est dès lors pas fonctionnellement indépendante. La location de cette pièce n'impliquera donc aucune obligation de CPE.

Avec ou sans publicité

Pour rappel, avant le 1er octobre 2023, ces locations, dans la mesure où elles avaient lieu entre des parties liées, étaient toujours exemptes de toute obligation de CPE, à condition que la location n'ait pas fait l'objet d'une publicité. Cette règle a cependant été supprimée : depuis le 1er octobre 2023, un CPE est exigé pour toute location d'un(e) (unité de) bâtiment, avec ou sans publicité (via un agent). Il sera dès lors important de toujours vérifier s'il est question d'une unité de bâtiment ou pas.

23 Article 11.2.2, § 2/1 du décret sur l'énergie et article 9.2.3/1, § 1er (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.8/1, § 1er (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
24 https://www.vlaanderen.be/epc-pedia/informatie-voor-toekomstige-energiedeskundigen-type-a/epc-klein-niet-residentieel/toepassingsgebied-epc-klein-niet-residentieel
25 Article 9.2.3/1, § 1er (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.8/1, § 1er (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
26 Article 9.2.5/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.
27 Article 11.2.2, § 2 du décret sur l'énergie. Article 9.2.4 de l'arrêté relatif à l'énergie (pour le CPE Résidentiel) ; article 9.2.9 de l'arrêté relatif à l'énergie (pour le CPE NR).
28 Voir article 1.1.1, 103° de l'arrêté relatif à l'énergie.
29 Article 1.1.3, 56°/0 du décret sur l'énergie et article 1.1.1, 44°/1 de l'arrêté relatif à l'énergie.
30 https://www.vlaanderen.be/epc-pedia/welk-epc-moet-opgemaakt-worden/epc-toepassingsgebied-en-geldigheid/toepassingsgebied-van-het-epc-res-gd-en-knr-in-de-praktijk

Conformément à l'arrêté relatif à l'énergie, le certificat de performance énergétique doit être disponible :[31]

1° en cas de publicité : au plus tard au moment de la première publication de cette publicité ; ou
2° en l'absence de publicité : au plus tard la veille de la conclusion du nouveau contrat de bail. Lors de la conclusion d'un nouveau contrat de bail, le propriétaire du bâtiment remet une copie d'un CPE valide au locataire.[32]

Il est à noter que le moment auquel le contrat de bail a été conclu est important. Une obligation de CPE était-elle applicable à cette date ? Dans ce cas, un CPE valide devait obligatoirement être présent à cette date.

Si le CPE expire pendant la durée du contrat de bail, ce n'est pas un problème et aucun nouveau CPE ne doit être établi.

Si le contrat de bail est antérieur à l'entrée en vigueur de toute obligation de CPE, un CPE doit être établi seulement lorsque le bâtiment est à nouveau proposé à la location. Tant que le même locataire occupe le bâtiment (par exemple en cas de prolongation du contrat de bail), il ne faut en principe pas établir de nouveau CPE (voir plus loin).

Si l'unité de bâtiment concernée fait partie d'un immeuble à appartements, le CPE Résidentiel ou le CPE (p)NR devra être fourni, mais aussi le CPE PC.[33]

Le guide CPE (« EPC-wegwijzer »)

Le Gouvernement flamand met à la disposition des utilisateurs un outil qui leur permet de vérifier si un CPE est requis dans une situation spécifique. L'« EPC-wegwijzer » offre un fil conducteur pratique à travers le labyrinthe de la législation CPE.[34]

Mais l'utilisateur est averti : l'« EPC-wegwijzer » n'est pas toujours immédiatement mis à jour en cas de changements législatifs. Les utilisateurs doivent donc vérifier le résultat par rapport à la législation la plus récente, c'est-à-dire aux dernières modifications apportées au décret sur l'énergie et à l'arrêté relatif à l'énergie.

Avenir

Comme le montre l'aperçu ci-dessus, la législation CPE évolue sans cesse. Le Gouvernement flamand a déjà planifié divers changements (lire : durcissements) pour cette année et le futur.

Depuis le 1er janvier 2024

Depuis le 1er janvier 2024, tous les immeubles à appartements doivent avoir un CPE PC. Cette obligation est indépendante de tout transfert, d'une constitution d'un droit réel ou d'une location.

Toujours depuis le 1er janvier 2024, toutes les grandes unités non résidentielles de bâtiments publics et de bâtiments gouvernementaux doivent disposer d'un CPE pour bâtiments non résidentiels afin de satisfaire à l'obligation d'affichage.[35] Comme déjà mentionné précédemment, le CPE Public actuel ne peut donc plus être utilisé à la place de celui-ci.

Un régime exceptionnel s'applique toutefois aux petits bâtiments publics non résidentiels : pour satisfaire à l'obligation d'affichage, un CPE Public peut être utilisé jusqu'au 1er janvier 2025 au plus tard, à condition que les mesures aient commencé avant le 1er janvier 2023 et que le CPE ait été introduit au plus tard le 1er février 2024. Après cette date, seul un CPE pNR ou un CPE NR peut encore être utilisé.

À partir du 1er janvier 2025

À partir du 1er janvier 2025, toute grande unité de bâtiment non résidentielle dont la surface utile au sol est supérieure ou égale à 1 000 m^2 doit toujours disposer d'un CPE NR, qu'il s'agisse d'un transfert, d'une constitution de droit réel ou d'une location.[36]

À partir du 1er janvier 2026

À partir du 1er janvier 2026, toute grande unité de bâtiment non résidentielle dont la surface utile au sol est inférieure à 1 000 m^2 doit toujours disposer d'un CPE NR, qu'il s'agisse d'un transfert, d'une constitution de droit réel ou d'une location.[37]

À partir du 1er janvier 2028

À partir du 1er janvier 2028, toutes les grandes unités de bâtiments publics ou gouvernementaux doivent disposer d'un CPE NR valide attestant au minimum d'un label E.[38]

31 Article 9.2.4 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.9 (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
32 Article 9.2.4 (pour le CPE Résidentiel) et article 9.2.9 (pour le CPE NR) de l'arrêté relatif à l'énergie.
33 Article 9.2.5/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.
34 https://apps.energiesparen.be/epc-wegwijzer-mei-2023
35 Article 9.2.6/2 de l'arrêté relatif à l'énergie.
36 Article 9.2.6/2 de l'arrêté relatif à l'énergie.
37 Article 9.2.6/2 de l'arrêté relatif à l'énergie.
38 Article 9.2.6/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.

À partir du 1er janvier 2030

À partir du 1er janvier 2030, toute grande unité non résidentielle doit disposer d'un CPE NR valide attestant au minimum d'un label E.[39]

À partir du 1er janvier 2030, toute petite unité non résidentielle devra également disposer d'un CPE pNR valide attestant au minimum d'un label E (dans le cas d'une petite unité non résidentielle située dans un bâtiment de type ouvert ou semi-ouvert) ou d'un label D (dans le cas d'un pNR dans un bâtiment constitué de plusieurs unités ou dans un bâtiment de type fermé). Les labels D (bâtiment de type ouvert ou semi-ouvert) et C (bâtiment de type fermé) devront être atteints d'ici 2035 et le label C (bâtiment de type ouvert ou semi-ouvert) devra être atteint d'ici 2040 dans les situations susmentionnées.[40] Les petites unités non résidentielles peuvent cependant décider de satisfaire dès le 1er janvier 2030 à l'obligation imposée aux grandes unités non résidentielles.[41]

Les bâtiments destinés à la démolition ne doivent pas satisfaire à cette obligation « permanente » de CPE. Cependant, une copie du permis autorisant la démolition doit entre autres être transmise à la VEKA (l'agence flamande de l'énergie et du climat).[42]

Importance et conséquences du CPE

Le CPE n'est pas une simple formalité. En vue de stimuler les mesures d'économie d'énergie, le CPE a plusieurs implications pratiques. Nous examinons ci-dessous certaines de ces implications reflétant l'importance d'un CPE correct et à jour.

Indexation du loyer

Entre le 1er octobre 2022 et le 30 septembre 2023, le loyer des logements ayant reçu un label CPE D, E ou F ne pouvait pas être indexé, ou seulement de manière limitée.

Depuis le 1er octobre 2023, il est à nouveau possible d'indexer le loyer des logements ayant reçu un label CPE D, E ou F, mais certains facteurs de correction s'appliquent.

Afin de démontrer qu'il peut indexer totalement ou partiellement le loyer, le bailleur doit pouvoir présenter un CPE valide. Un CPE qui était encore valide au moment de la signature du contrat de bail, mais qui a entre-temps expiré n'entre plus en ligne de compte.

Obligation de rénovation

Ensuite, différentes obligations de rénovation sont aujourd'hui applicables, tant pour les unités de bâtiment résidentielles que non résidentielles.

Toute unité de bâtiment *non* résidentielle doit obligatoirement satisfaire, dans les cinq ans après la vente (ou une autre forme de transfert), à une série de mesures d'économie d'énergie et atteindre un label énergétique minimum.

Cette obligation est en vigueur depuis le 1er janvier 2022.

Depuis le 1er janvier 2023, en plus de l'ensemble de mesures minimales, l'unité de bâtiment *non*-résidentiels doit atteindre, dans les cinq ans après l'achat (ou un autre transfert), une part minimale d'énergie renouvelable de 5 % (ou un label E).

L'obtention de ce label doit être démontrée par un nouveau CPE NR.

Depuis le 1er janvier 2023, l'obligation de rénovation s'applique en outre aux bâtiments résidentiels. Depuis cette date, les nouveaux propriétaires d'une habitation ou d'un appartement ayant reçu un label E ou F sont obligés de rénover le logement pour obtenir un label D ou supérieur, et ce dans les cinq ans. L'obtention de ce label doit également être démontrée avec un nouveau CPE.

Sanctions

Enfin, l'agence flamande de l'énergie et du climat (VEKA) procède à des coups de sonde pour s'assurer de la présence d'un CPE valide et correctement établi.

En l'absence de CPE, la VEKA envoie d'abord un courrier. Le destinataire peut alors introduire ses arguments par écrit. Après l'évaluation des arguments, une amende administrative variant entre 500 et 5 000 euros peut être infligée[43].

Il est important de savoir que le paiement de l'amende ne constitue pas une annulation ou une condition suspensive de l'établissement du CPE.

Un CPE doit être établi même si une amende est infligée.

Si le bâtiment (ou l'unité de bâtiment) est toujours proposé(e) à la vente ou à la location, la personne concernée peut même recevoir une deuxième amende lors d'un autre contrôle.

Stefanie Van Der Heyden
Senior Legal Manager Real Estate



39 Article 9.2.6/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.
40 Article 9.2.7/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.
41 Article 9.2.7/3 de l'arrêté relatif à l'énergie.
42 Article 9.2.6/2 de l'arrêté relatif à l'énergie.
43 Article 13.4.10. du décret sur l'énergie.

Voulez-vous aussi contribuer à **un avenir de qualité** pour la profession ?

Souhaitez-vous **échanger des idées et des bonnes pratiques** avec des confrères sur l'organisation d'un cabinet ?

ITAA RECHERCHE DES **RAPPORTEURS**



Si vous êtes intéressé pour devenir rapporteur,
prenez contact via info.quality@itaa.be

ITAA
Institute
for Tax Advisors
& Accountants