

ITAA-ZINE

Numéro 6 | Août 2022

Édition mensuelle – Bureau de dépôt Gent X – P409030

Listes des paradis fiscaux et leur utilisation dans le CIR 1992

Dans la lutte contre l'évasion fiscale, la législation fiscale belge se réfère à un certain nombre de listes (inter)nationales de paradis fiscaux, auxquelles sont liées des obligations et contraintes à ne pas ignorer. Nous parcourons ces listes et examinons leur impact dans le cadre du Code des impôts sur le revenu 1992 (CIR 1992).

Listes des paradis fiscaux et leur utilisation
dans le CIR 1992 **3**

Avis CNC 2022/03
Les critères de taille visés aux articles 1:24 et 1:25
du CSA..... **8**

Le contrat d'agence commerciale après la loi du
16 février 2022 : solution ou nouveau problème ?..... **15**

ITAA-zine
Magazine mensuel de l'ITAA
(ne paraît pas en janvier et en juillet)
N° 6/2022

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
Stéphane De Bremaeker (NL) –
stephane.debremaeker@itaa.be
Gaëtan Hanot (FR) – gaetan.hanot@itaa.be

COMITÉ DE RÉDACTION
Stéphane De Bremaeker, Gaëtan Hanot,
Johan De Coster, Chantal Demoor, Nathalie
Lambot, Carine Govaert, François Lezaack,
Bart Van Coile (Président), Frédéric Delrue
(Vice-Président), Eric Steghers

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





Listes des paradis fiscaux et leur utilisation dans le CIR 1992

Dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, des listes de paradis fiscaux ont été établies, d'abord au niveau belge, puis au niveau de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), et enfin au niveau de l'Union européenne (UE). La législation fiscale belge se réfère à ces trois types de listes, auxquelles sont liées des obligations et contraintes à ne pas ignorer. La présente contribution a pour objectifs de reprendre ces différentes listes, et de situer leur incidence dans le cadre du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

1. Deux listes belges

Deux listes belges de paradis fiscaux sont reprises dans l'arrêté-royal pris en exécution du CIR 1992 (AR/CIR 1992), l'une à l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 1992, et l'autre à l'article 179 de l'AR/CIR 1992.

1.1. Exclusion du régime RDT

Une première liste, reprise à l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 1992, a été introduite dans le cadre du régime des Revenus Définitivement Taxés (RDT). Elle est liée à la règle reprise à l'article 203, § 1^{er} alinéa 1, 1^o du CIR 1992, selon laquelle le régime des RDT ne s'applique notamment pas lorsque les revenus visés sont alloués ou attribués par une société établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

L'alinéa 2 de l'article 203, § 1^{er} du CIR 1992 a, à ce sujet, habilité le Roi à déterminer les cas où les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique :

- soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 %,
- soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 %.

En application de cet article, l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 1992 reprend 31 pays qui sont présumés être qualifiés comme tel.

Il s'agit d'une liste non exhaustive, et d'une présomption réfragable permettant donc la preuve contraire.

Aucun Etat de l'UE n'y est repris, l'article 203, § 1^{er} alinéa 3 du CIR 1992 précisant que les dispositions du droit commun en matière d'impôts applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'UE sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Cette liste présente donc une utilité en cas d'application du régime des RDT ou d'exonération de plus-values sur actions. Elle date de 2003 et a été mise à jour en 2016.

1.2. Obligation de déclaration des paiements vers des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée

Une deuxième liste, reprise à l'article 179 de l'AR/CIR 1992, a été introduite dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale. Elle est liée à la règle reprise à l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992. Selon cette disposition, les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés (ou des non-résidents sociétés), sont tenus de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement :

- à des personnes ou des établissements stables qui sont établis dans un Etat,
- sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces personnes ou établissements stables, ou
- sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un Etat qui, au moment où le paiement a eu lieu, figure sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Pour l'application de cet article, **un Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée** est défini comme un Etat ne faisant pas partie de l'Espace économique européen:

- qui ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère, ou
- dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 % ou
- dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 %.

En vertu de l'article 307, § 1/2, alinéa 3 du CIR 1992, la liste des Etats visés est fixée et mise à jour par arrêté-royal. On la retrouve à l'article 179 de l'AR/CIR 1992, qui reprend actuellement 30 Etats.

Il s'agit ici d'une liste exhaustive et qui n'autorise pas de preuve contraire par le contribuable.



iStockphoto.com/SeventyFour

Le contribuable doit se référer à la liste en vigueur au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné. Il est prévu que la liste soit mise à jour tous les deux ans. Sa seule et dernière mise à jour date de 2016.

La déclaration des paiements doit être faite sur le **formulaire 275F** à annexer à la déclaration fiscale. Cette déclaration ne doit toutefois être faite que si la totalité des paiements visés effectués par le contribuable au cours de la période imposable atteint 100.000 euros dans sa globalité. L'article vise les paiements et non les dépenses.

Cette formalité est importante dès lors que l'article 198, § 1^{er}, 10^o du CIR 1992 prescrit que ne peuvent être considérés comme des frais professionnels les paiements (correspondant alors à une charge) effectués directement ou indirectement vers des Etats repris sur la liste et qui n'ont pas été déclarés sur

le formulaire 275F. Il s'agit donc d'un formalisme obligatoire en vue de pouvoir déduire fiscalement les dépenses sous-jacentes (sauf à pouvoir invoquer une clause conventionnelle de non-discrimination ou le principe européen de libre circulation des capitaux et paiements).

La reprise en bonne et due forme des paiements sur la liste est une condition nécessaire, mais toutefois pas suffisante, pour assurer la déductibilité fiscale des dépenses sous-jacentes. En effet, l'article 198, § 1^{er}, 10^o du CIR 1992 précise que si les paiements ont été déclarés, il appartient encore au contribuable de justifier qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles.

Cette mesure a pour objectif d'aider l'administration fiscale lors de

contrôle puisque celle-ci pourra se focaliser sur l'analyse du caractère légitime de tels paiements et non plus sur la détection de ceux-ci.

Précisions que l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992 impose de reprendre sur le formulaire 275F non seulement les paiements effectués vers un Etat repris sur la liste de l'article 179 de l'AR/CIR 1992, mais également ceux effectués vers :

- un Etat considéré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un Etat n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande (« liste OCDE ») ;
- un Etat repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives (« liste UE »).

Ces deux listes sont plus amplement commentées ci-dessous. Elles entrent en considération pour l'appréciation du seuil global de 100.000 euros mentionné ci-dessus.

La formalité prévue par l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992 est commentée dans la circulaire 2021/C/112 du 20 décembre 2021 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains Etats, à laquelle nous renvoyons pour plus de détails.

2. Liste OCDE et obligation de déclaration des paiements vers des Etats repris sur la liste

La liste OCDE – reprenant les Etats considérés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande – a une incidence directe pour les contribuables sociétés, vu que l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992 impose également de reprendre sur le formulaire 275F les paiements effectués vers un Etat repris sur cette liste sous peine de non déductibilité fiscale des dépenses sous-jacentes.

Ce Forum de l'OCDE regroupe un peu plus de 160 pays et juridictions. Son action repose sur le suivi de la mise en œuvre des normes internationales de transparence et d'échange de renseignements. Il veille à ce que ces normes soient appliquées dans le monde entier, et attribue des notations aux juridictions évaluées. Quatre notations distinctes peuvent être attribuées à une juridiction après qu'elle ait fait l'objet d'un examen complet par les pairs : conforme, conforme pour l'essentiel, partiellement conforme, et non conforme.

La notation attribuée aux Etats est évolutive, et la dernière mise à jour date d'avril 2022.

Les Etats qui tombent dans le champ d'application de l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992 étaient initialement ceux ayant reçu la notation « non-conforme ». Toutefois, à travers une note de bas de page insérée dans la Circulaire 2020/C/112 du 1^{er} septembre 2020 relative à l'adaptation temporaire du calcul de la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés suite au COVID-19, il est soudainement apparu que l'administration entendait également inclure les Etats ayant reçu la notation « partiellement conforme » dans le champ d'application de l'article 307, § 1/2, alinéas 1 à 4 du CIR 1992. Cette position a alors été confirmée par le ministre des Finances dans une réponse à une question parlementaire¹, ainsi que dans une nouvelle circulaire sur le sujet².

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2021 inclus, seuls les Etats ayant une notation « non-conforme » étaient repris sur la liste OCDE et concernés par l'obligation de déclaration sur le formulaire 275F. A partir de l'exercice d'imposition 2022 et pour les paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2021, les Etats ayant une notation « partiellement conforme » sont également concernés par l'obligation de déclaration.

La liste des Etats avec leur notation est à retrouver sur le site de l'OCDE (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/echange-de-renseignements-sur-demande-notations.htm>).

L'administration fiscale tient également à jour un tableau reprenant les Etats considérés comme « non conforme » ou « partiellement conforme », ainsi que l'évolution selon les années, tableau qu'elle met à titre indicatif à disposition du contribuable via le lien suivant : <https://financien.be>.

belgium.be/sites/default/files/bbisi/liste_des_etats.xlsx

3. Liste de l'Union européenne des juridictions non coopératives

La dernière liste apparue dans le CIR 1992 est celle de l'Union européenne des juridictions non coopératives (liste UE), introduite par le chapitre 4 de la loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes, intitulé « *Mesures défensives à l'égard des juridictions qui sont reprises sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives* ».

Cette liste UE est élaborée par le Conseil "ECOFIN" à l'initiative de la Commission européenne. Elle reprend **des pays établis en dehors de l'UE qui promeuvent des pratiques fiscales déloyales**. On entend par là des pays qui fournissent des efforts insuffisants sur le plan de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale et sur le plan de la lutte contre le blanchiment ou la dissimulation de l'origine de capitaux obtenus illégalement. Le niveau du taux d'imposition nominal ou effectif ne joue aucun rôle décisif pour l'établissement de la liste, qui est dès lors vue comme complémentaire par rapport aux listes belges dont question précédemment.

L'insertion de cette liste dans le CIR 1992 est la conséquence d'une invitation faite aux Etats membres par le Conseil ECOFIN de l'Union européenne à prendre, à partir du 1^{er} janvier 2021, des mesures défensives dans le domaine fiscal à l'égard des juridictions qui y sont reprises, en vue de presser ces dernières à entreprendre des réformes. Deux types de mesures ont été préconisées : d'une part des mesures administratives du type suivi renforcé ou contrôle

1 Q. et. Parl., Chambre, 2020-2021, 30 juin 2021, CRIV 55 COM 532, S. Matheï, 40.

2 Circulaire 2021/C/112 du 20 décembre 2021 sur l'obligation de déclarer les paiements à certains Etats.

des transactions avec ces Etats et, d'autre part, des mesures défensives à caractère législatif. Nous les reprenez plus bas.

Le CIR 1992 définit cette liste UE des juridictions non coopératives comme étant « *la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, qui est déterminée par le Conseil de l'Union européenne et dont toute modification est publiée au Journal officiel de l'Union européenne* » (art. 2, § 1^{er}, 19^o CIR 1992). Cette liste peut être retrouvée sous le lien suivant : <https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>. Le tableau mis à disposition par l'administration et mentionné précédemment reprend également la liste de ces Etats et son évolution.

3.1. Obligation de déclaration des paiements vers des Etats repris sur la liste UE

Afin de pouvoir rencontrer la demande de suivi renforcé et de contrôle des transactions avec des personnes résidentes de juridictions qui sont reprises sur la liste de l'UE, l'obligation de déclaration de certains paiements visée à l'article 307, § 1^{er}/2 du CIR 1992 a été étendue aux paiements effectués vers des Etats repris sur cette liste. L'article 307, § 1^{er}/2, alinéa 1 du CIR 1992 a donc été complété afin d'étendre cette obligation aux Etats repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives, en plus de ceux repris sur la liste belge (art. 179 AR/CIR 1992) et la liste OCDE qui y figuraient déjà.

Les dépenses sous-jacentes à ces paiements ne sont en conséquence pas déductibles s'ils ne sont pas repris correctement sur le formulaire 275F (art. 198, § 1^{er} 10^o CIR 1992), ce qui permet également de rencontrer le souhait du Conseil ECOFIN.

Cette extension de l'obligation de déclaration et la sanction de non-déductibilité liée est applicable

aux paiements effectués à partir du 1^{er} janvier 2021.

3.2. Exclusion du régime RDT des revenus provenant d'une société établie dans un Etat repris sur la liste UE

Nous avons vu plus haut qu'en vertu de l'article 203, § 1^{er} alinéa 1, 1^o du CIR 1992, le régime des RDT ne s'applique notamment pas lorsque les revenus sont alloués ou attribués par une société établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notamment plus avantageuses qu'en Belgique. La loi du 20 décembre 2020 a complété cet article en prévoyant que le régime des RDT ne s'applique pas non plus lorsque les revenus sont alloués ou attribués par une société qui est établie dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.

A l'inverse de la liste belge qui est non exhaustive et autorise une preuve contraire par le contribuable, aucune preuve contraire n'est possible pour la liste UE.

Cette nouvelle exclusion s'applique aux dividendes visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o du CIR 1992 alloués ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2021.

3.3. Application des règles CFC aux sociétés établies dans un Etat repris sur la liste UE

Des règles CFC (abréviation de *Controlled Foreign Company*) ont été introduites dans le CIR 1992 lors de la réforme ISoc, aux articles 185/2, 202, § 1, 4^o et 307, § 1/2 du CIR 1992. L'effet des règles CFC est de pouvoir imposer dans le chef d'une société résidente belge, si certaines conditions sont réunies, un bénéfice non distribué réalisé par une (sous-)filiale étrangère faiblement imposée (filiale

CFC). Il s'agit d'une mesure anti-abus destinée à combattre l'évasion fiscale.

Une (sous-)filiale étrangère d'une société belge entre dans le champ d'application de ces règles si deux types de conditions sont remplies :

- une condition de contrôle liée à la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote, du capital ou du droit aux bénéfices par la société belge, et
- une condition de faible taxation de ladite (sous-)filiale : société non soumise à un impôt sur les revenus ou soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette (sous-)filiale étrangère était établie en Belgique.

La loi du 20 décembre 2020 a complété ce régime afin de le rendre également applicable, si certaines conditions sont réunies, aux sociétés étrangères établies dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives (indépendamment qu'il soit satisfait ou non à la condition de contrôle ou à la condition de taxation).

Cet extension est applicable aux périodes imposables clôturées à partir du 31 décembre 2020.

Rappelons que l'article 307, § 1/2, alinéas 5 et 6 du CIR 1992 impose aux sociétés de déclarer, en annexe à la déclaration fiscale, l'existence et les coordonnées d'une (sous-)filiale étrangère « CFC » dont les bénéfices sont (partiellement) imposés dans leur chef.

3.4. Taxe Caïman – renversement de la charge de la preuve

Afin d'être exhaustif sur la liste UE, nous mentionnons également que la loi du 20 décembre 2020 a prévu, pour l'application de la taxe Caïman, que la société, l'association, l'établissement, l'organisme ou l'entité quelconque qui possède la personnalité



juridique et qui est établi dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives, est présumé répondre à tous les critères pour être considérée comme « construction juridique ».

Le but du législateur est d'introduire ici une présomption selon laquelle les conditions pour la qualification d'une entité étrangère comme construction juridique sont réunies. Il appartient alors le cas échéant au contribuable de prouver le contraire.

4. Exclusion du régime de la réserve de reconstitution

Le régime fiscal de la réserve de reconstitution a été introduit par le

législateur afin d'aider les sociétés à faire face aux conséquences économiques de la pandémie du COVID-19. Ce régime est destiné à les aider à reconstituer leurs fonds propres, en leur permettant d'exonérer une partie de leur bénéfice durant les exercices d'imposition 2022 à 2024, à concurrence de la perte d'exploitation encourue en 2020 (avec un maximum absolu de 20 millions d'euros).

L'article 194^{quater}/1, § 4, 2° du CIR 1992 prévoit toutefois que l'exonération ne peut être accordée ou maintenue si, entre le 12 mars 2020 et la fin de la période imposable endéans laquelle la société bénéficie de la réserve de reconstitution, la société a :

- détenu une participation directe dans une société établie dans un Etat repris dans une des listes visées à l'article 307, § 1^{er}/2 CIR 1992 (liste

de l'article 179 AR/CIR 1992, liste OCDE et liste UE), ou

- effectué des paiements à de telles sociétés d'un montant total de minimum 100.000 euros pour la période imposable, à moins qu'il n'est démontré que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique.

 **Amaury della Faille**
Conseiller fiscal certifié



 **Alexandre Tetyakov**
Juriste





Avis CNC 2022/03

Les critères de taille visés aux articles 1:24 et 1:25 du CSA

Les petites sociétés et les microsociétés sont définies par les articles 1:24 et 1:25 du Code des sociétés et des associations (CSA). La classification des sociétés conformément au CSA a d'importantes implications pratiques selon qu'elles soient considérées comme petites ou grandes. La Commission des normes comptables (CNC) a publié, à ce sujet, l'avis 2022/03.

Introduction

L'avis CNC 2022/03 du 19 janvier 2022 traitant de l'application des critères de taille visés aux articles 1:24 et 1:25 du Code des sociétés et des associations remplace l'avis CNC 2016/3 afin de le mettre à jour conformément au Code des sociétés et des associations.

Les implications de la classification des sociétés sont diverses. Citons de manière non exhaustive :

1. Implications d'ordre juridique et comptable :

- les grandes sociétés ont l'obligation de nommer un commissaire et d'établir leurs comptes annuels selon un schéma complet et de rédiger un rapport de gestion ;
- les petites entreprises ont la faculté d'établir leurs comptes annuels selon un schéma abrégé et les microsociétés selon un schéma micro.

2. Implications fiscales :

Avantages fiscaux accessibles aux petites sociétés visées à l'article 1:24 §§ 1^{er} à 6 du CSA, notamment :

- possibilité d'appliquer le taux réduit à l'impôt des sociétés sur la première tranche de 100.000 euros moyennant le respect de plusieurs conditions (art. 215 CIR 92) ;
- possibilité d'amortir intégralement les frais accessoires supportés sur investissements pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ont été exposés (art. 196 § 4 CIR 92) ;
- déduction majorée en ce qui concerne la déduction pour capital à risque (art. 205^{quater} § 6 CIR 92) ;
- déduction pour investissements (art. 201 CIR 92) ;
- possibilité de constituer des réserves de liquidation (art. 184^{quater} CIR 92) ;
- taux réduit de précompte mobilier sur les dividendes d'actions « VVPRbis » ;
- absence de majoration pour absence de versements anticipés durant les trois premiers exercices comptables.

3. Sanctions pénales :

- l'article 3:97, § 1^{er} du CSA prévoit une sanction pénale pour les membres de l'organe d'administration, directeurs ou

mandataires de sociétés qui, sciemment, ne désignent pas de commissaire dans une société qui est légalement tenue de nommer un commissaire ;

- l'article 3:97, § 2 du CSA prévoit des sanctions pénales pour un commissaire, un réviseur d'entreprises, un cabinet d'audit enregistré ou d'expert indépendant qui atteste ou approuve des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, si l'obligation de désigner un commissaire n'a pas été respectée par l'organe d'administration ou si les diligences normales n'ont pas été accomplies par le professionnel pour s'assurer qu'elles étaient respectées.

Classification des sociétés

Le CSA ne définit pas la notion de « grande société ».

De manière générale, les grandes entreprises sont celles qui ne remplissent pas les conditions pour être considérées comme petites. Les critères se basent sur le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle, le chiffre d'affaires hors TVA ainsi que le montant du total du bilan.

La petite société est définie par l'article **1:24, § 1^{er} du CSA** : il s'agit d'une société dotée de la personnalité juridique qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépasse pas plus d'un des critères suivants :

- 50 travailleurs, en moyenne annuelle ;
- 9.000.000 euros de chiffre d'affaires annuel, hors TVA ;
- 4.500.000 euros de total du bilan.

La microsociété est considérée comme une sous-catégorie de la petite société. Elle est définie par l'article **1:25, § 1^{er} du CSA** : il faut entendre par microsociétés, les sociétés dotées de la personnalité juridique qui ne sont pas une société filiale ou une société mère et qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :

- 10 travailleurs, en moyenne annuelle ;
- 700.000 euros de chiffre d'affaires annuel, hors TVA ;
- 350.000 euros de total du bilan.



Stockphoto.com/shironosov

La lecture des paragraphes 2 à 8 de l'article 1:24 apporte les précisions suivantes, sachant que les paragraphes 2 à 5 et le paragraphe 8 s'appliquent également aux microsociétés.

Dans quels délais s'appliquent les conséquences du dépassement des critères ?

Le dépassement des critères doit être constaté durant deux exercices successifs.

Les conséquences du dépassement des critères s'appliqueront à partir de l'exercice qui suit l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois plus d'un des critères ont été dépassés (ou ne sont plus dépassés).

Exemple :

Année	Dépassement des critères de l'article 1:24 CSA	Taille de la société
N	NON	PETITE
N+1	OUI	PETITE
N+2	NON	PETITE
N+3	OUI	PETITE
N+4	OUI	PETITE
N+5	NON	GRANDE
N+6	OUI	GRANDE

Sur quels critères les entreprises débutantes doivent-elles se baser ?

Les entreprises débutantes doivent évaluer les critères estimés de bonne foi au début de l'activité, par exemple sur base du plan financier établi dans le cadre de la constitution de la société. Si les critères sont dépassés au cours du premier exercice dans le cadre de cette estimation, il faut en tenir compte dès ce premier exercice.

Comment appliquer les critères lorsque la durée de l'exercice est supérieure ou inférieure à douze mois ?

De façon générale, un exercice a une durée de douze mois.

Cependant, lorsque la durée de l'exercice a exceptionnellement une durée inférieure ou supérieure à douze mois, cette durée ne pouvant pas dépasser 24 mois moins un jour calendrier, le montant du chiffre d'affaires hors TVA constituant le plafond (9.000.000 euros pour les petites sociétés et 700.000 euros pour les microsociétés) est multiplié par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois que comprend l'exercice en question, tout mois commencé étant considéré pour un mois complet.

L'avis de la CNC 2022/03 donne pour exemple :

Une société réalise un chiffre d'affaires de 17.000.000 euros hors TVA sur l'exercice N dont la durée est de 15 mois. Le seuil de l'article 1:24, § 1^{er} du CSA doit être ramené à 15 mois en le multipliant par la fraction susvisée. Le nouveau seuil est donc égal à 9.000.000 euros hors TVA \times 15/12 = 11.250.000 euros hors TVA. Avec un chiffre d'affaires de 17.000.000 euros hors TVA, le seuil est donc bien dépassé dans le présent exemple.

La CNC indique qu'il est également possible de calculer le chiffre d'affaires annualisé en multipliant le chiffre d'affaires réalisé par la société par une fraction dont le numérateur est 12 et dont le dénominateur vaut le nombre de mois compris dans l'exercice concerné.

Dans l'exemple, on aura 17.000.000 euros hors TVA \times 12/15 = 13.600.000 euros hors TVA. Etant donné que 13.600.000 euros hors TVA > 9.000.000 hors TVA, le seuil est également dépassé.

Comment déterminer le nombre de travailleurs occupés ?

Le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle correspond au nombre moyen de travailleurs exprimé en équivalent temps plein inscrits à la banque de données DIMONA (la Déclaration Immédiate de l'Emploi) à la fin de chaque mois de l'exercice comptable.

Pour les travailleurs employés par la société, non soumise à l'obligation d'inscription à la banque de données DIMONA, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle est égal au nombre moyen des travailleurs occupés à temps plein inscrits au registre général du personnel ou dans un document équivalent à la fin de chaque mois de l'exercice concerné.

La notion de « chiffre d'affaires »

De manière générale, la notion de chiffre d'affaires est définie par l'article 3:90 I.A. de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (AR/CSA) comme étant le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de la société, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais).

Le chiffre d'affaires est comptabilisé sous les comptes :

- « 700 à 707 : Ventes et prestations de services », sous déduction du compte ;
- « 708 remises, ristournes et rabais accordés (-) ».

Il est à noter que le montant du chiffre d'affaires ne comprend pas la TVA et les autres impôts liés directement au chiffre d'affaires. Par ailleurs, les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée doivent être considérées comme du chiffre d'affaires.

Un régime dérogatoire précise que lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste « chiffre d'affaires », il y a lieu d'entendre par « chiffre d'affaires » pour l'application du critère, le total des produits d'exploitation et financiers à l'exclusion des produits non récurrents.

Les produits d'exploitation visent, outre le chiffre d'affaires « classique », et à l'exclusion des produits d'exploitation non récurrents, l'augmentation ou la réduction des en-cours de fabrication, les produits finis, les immobilisations destinées à la vente et commandes en cours d'exécution ainsi que la production immobilisée et les autres produits d'exploitation. Ils sont comptabilisés sous les comptes :

- « 71 : Variation des stocks et des commandes en cours d'exécution » ;



iStockphoto.com/Inside Creative House.

- « 72 : Production immobilisée » ;
- « 74 : Autres produits d'exploitation ».

Les autres produits d'exploitation sont définis à l'article 3:90 I.D de l'AR/CSA ; sous cette rubrique sont portés les produits provenant de tiers, relatifs à l'exploitation qui ne résultent pas de la vente de biens ou de prestations habituelles de la société et qui ne relèvent pas des produits d'exploitation non récurrents ou des produits financiers. Sont notamment portés sous cette rubrique les subsides ou montants compensatoires à l'importation ou à l'exportation, les subsides d'exploitation et les plus-values sur réalisation de créances commerciales.

Les produits financiers, à l'exclusion des produits financiers non récurrents, sont définis par l'article 3:90 III.B de l'AR/CSA et sont composés notamment des autres produits financiers regroupant des plus-values réalisées sur des créances autres que commerciales, de placements de trésorerie et de valeurs disponibles, des subsides en capital et en intérêts portés en résultats, des différences de change ou encore des écarts de conversion des devises (sauf s'ils se rattachent de manière spécifique à d'autres résultats, auquel cas ils peuvent être portés sous le même poste que

ceux-ci), de tous les produits de nature financière qui ne se rattachent pas à des éléments déterminés de l'actif.

La CNC nous livre l'exemple suivant :

Le compte de résultats d'une société présente les chiffres suivants :

- Chiffre d'affaires annuel HTVA : 300.000 euros ;
- Autres produits d'exploitation (à l'exception des produits non récurrents) : 850.000 euros ;
- Autres produits financiers (à l'exception des produits non récurrents) : 2.700.000 euros ;
- Produits d'exploitation et produits financiers non récurrents : 550.000 euros.

Les trois premiers postes résultent de l'activité courante de la société. Leur total s'élève à 3.850.000 euros, dont plus de la moitié est constituée d'éléments ne répondant pas à la définition du chiffre d'affaires « classique » au sens de l'article 3:90 I.A de l'AR/CSA.

Dans ce cas, le montant de 3.850.000 euros est considéré comme du chiffre d'affaires pour l'application des seuils visés à l'article 1:24, § 1^{er} du CSA.

Evaluation des critères sur base consolidée pour l'établissement des comptes statutaires

Dans le cas d'une société liée à une ou plusieurs autres, visé à l'article 1:20 du CSA, l'article 1:24, § 6 du CSA indique que les critères en matière de chiffre d'affaires et le total du bilan sont déterminés sur une base consolidée ou agrégée, et le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné.

Toutefois le § 7 de l'article 1:24 du CSA limite l'application des critères sur une base consolidée pour :

- les sociétés mères, visées à l'article 1:15, 1^o du CSA, c'est-à-dire les sociétés qui exercent un pouvoir de contrôle de droit ou de fait sur une ou plusieurs autres sociétés ;
- les sociétés constituées à la seule fin d'éviter le rapportage financier ;
- les sociétés formant un consortium, visé à l'article 1:19 du CSA, car elles sont assimilées à une société mère ;
- les sociétés filiales, uniquement dans le cas où elles sont-elles mêmes sociétés mères d'une ou plusieurs autres sociétés.

En principe, la méthode de consolidation s'effectue par application des dispositions en matière de consolidation de l'AR/CSA.

Lorsque la société n'est pas tenue d'établir des comptes consolidés sur base du CSA, par exemple parce qu'elle appartient à un groupe de taille réduite, les seuils relatifs au total du bilan et au chiffre d'affaires peuvent s'établir de manière simplifiée (dite agrégée) : les critères relatifs au total du bilan et du chiffre d'affaires de toutes les sociétés sont majorés de 20 %, ils s'élèvent dès lors à :

- 10.800.000 euros hors TVA pour le critère du chiffre d'affaires annuel (9.000.000 euros + 20 %) ;
- 5.400.000 euros pour le critère de total de bilan (4.500.000 euros + 20%).

Exemple

Une société A détient 100% des actions de la société B (la société B ne détient pas de filiale).

Les sociétés A et B ne dépassent pas les critères visés à l'article 1:24 de manière individuelle.

Sur base consolidée, le nombre total de travailleurs occupés est de 34 (<50), le chiffre d'affaires hors TVA s'élève à 9.200.000 euros (> 9.000.000 euros) et le total du bilan s'élève à 4.600.000 euros (> 4.500.000 euros).

- ➔ Plus de 2 critères sont dépassés sur une base consolidée.
- ➔ Par conséquent, la société A, société mère, ne peut plus être considérée comme petite société car l'application des critères sur une base consolidée s'applique aux sociétés mères.



istockphoto.com/Famlingoimages

- ➔ La société B n'étant pas elle-même une maison mère peut considérer les critères de manière individuelle, et pourra être qualifiée de petite société.

Dans son avis, la Commission des normes comptables fait remarquer que l'application des seuils sur une base consolidée ou agrégée doit tenir compte des données de toutes les sociétés liées, y compris celles qui, par application des dispositions en matière de consolidation prévues aux articles 3:97 à 3:99 de l'AR/CSA, sont en dehors du périmètre de consolidation.

Cas particulier des microsociétés

Ni une société mère, ni une filiale d'une autre société ne pourra être considérée comme une microsociété en vertu de l'article 1:25, § 1^{er} du CSA.

Par contre, une microsociété peut former un consortium avec d'autres sociétés en vertu de l'article 1:19 du CSA. Dans ce cas, il faudra vérifier le respect des critères de taille visés à l'article 1:24, § 1^{er} du CSA sur base agrégée ou consolidée. Dès lors que les critères de l'article 1:24, § 1^{er} du CSA sont dépassés sur cette base consolidée, les différentes sociétés formant le consortium ne pourront plus être considérées comme des petites sociétés, et ne pourront plus être considérées comme étant des microsociétés même si ces sociétés ne dépassent pas les seuils de l'article 1:25 du CSA sur base individuelle.

Par « consortium » visé à l'article 1:19 du CSA, il faut entendre la situation dans laquelle une société, d'une part, et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, d'autre part, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique.

Exemple

Une société X n'a pas de filiales et fait partie d'un consortium.

La société X occupe 2 travailleurs en ETP, génère un chiffre d'affaires de 250.000 euros et le total du bilan s'élève à 400.000 euros

- sur une base individuelle, les critères de l'article 1:24, § 1^{er} du CSA ne sont pas dépassés.

Sur une base consolidée, le total des travailleurs des sociétés formant le consortium s'élève à 25 (< à 50), le chiffre d'affaires s'élève à 25.000.000 euros (> 9.000.000 euros) et le total du bilan s'élève à 12.000.000 euros (> 4.500.000 euros).

- Les sociétés formant le consortium (dont X) ne sont pas des petites sociétés étant donné que deux critères visés par l'article 1:24 du CSA sont dépassés.
- X n'est pas une microsociété même si X répond individuellement aux critères de l'article 1:25 du CSA.

Evaluation des critères en matière d'impôt sur les revenus

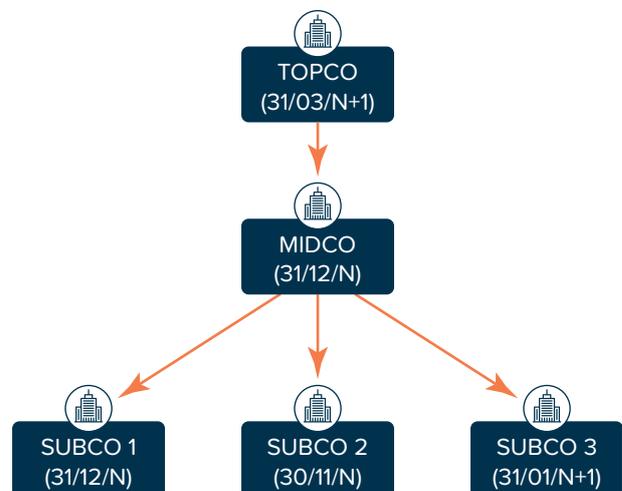
Le CIR 1992 réserve plusieurs règles favorables aux PME exclusivement visées à l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6 du CSA. Les exceptions prévues au § 7 ne s'appliquent donc pas.

Il en résulte qu'au niveau fiscal, dans tous les cas où le CIR 1992 renvoie à la définition de la PME de l'article 1:24 du CSA, les critères doivent toujours être appliqués sur une base consolidée dans le chef des sociétés liées.

Quelle date prendre en compte lorsque les dates de clôture des sociétés liées sont différentes ?

L'avis de la CNC indique que pour les sociétés liées ainsi que pour les sociétés non liées, le chiffre d'affaires annuels et le total du bilan doivent être déterminés à la date de bilan du dernier exercice clôturé.

Dans son avis, la CNC cite l'exemple suivant :



L'appréciation de la taille de TOPCO au 31/03/N+1 s'effectue sur la base :

- des chiffres consolidés de TOPCO au 31/03/N+1 (TOPCO, MIDCO, SUBCO1, SUBCO2, SUBCO3, en tenant compte des données au 31/03/N+1 de chaque société), *ou*
- des chiffres agrégés (méthode + 20%) de TOPCO au 31/03/N+1, MIDCO 31/12/N, SUBCO1 31/12/N, SUBCO2 31/11/N, SUBCO3 31/01/N+1.

L'appréciation de la taille de MIDCO au 31/12/N s'effectue sur base :

- des chiffres consolidés de TOPCO au 31/12/N (consolidation TOPCO, MIDCO, SUBCO1, SUBCO2, SUBCO3, en tenant compte des données au 31/12/N de chaque société, *ou*
- des chiffres agrégés (méthode + 20%) de TOPCO 31/03/N, MIDCO 31/12/N, SUBCO1 31/12/N, SUBCO2 30/11/N, SUBCO3 31/01/N.

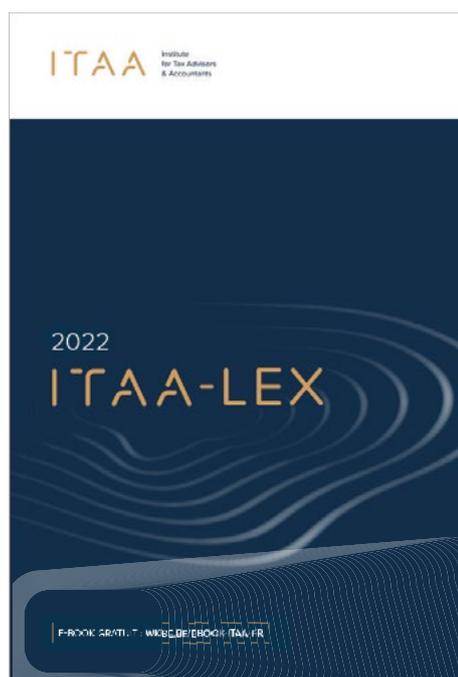
 **Nathalie Procureur**
Expert-comptable (fiscal) certifié

ITAA-Lex 2022

L'ITAA-Lex est le codex de l'expert-comptable et du conseiller fiscal. Pour cette publication, l'ITAA a spécifiquement sélectionné la législation applicable aux principaux aspects des métiers d'expert-comptable et de conseiller fiscal. Une véritable mine d'or d'informations pertinentes pour l'exercice de votre profession.

Chaque année, vous devez tenir compte des nouvelles modifications apportées à la législation fiscale. Vous voulez facilement rester au courant de ces dernières ? C'est le cas grâce à l'ITAA-Lex. Ce codex est l'outil indispensable de tout expert-comptable et conseiller fiscal. Toutes les lois sont reprises dans deux volumes pratiques. En bref, 3 000 pages de textes juridiques : un format unique en Belgique.

La première partie comprend l'intégralité de la législation fiscale, la seconde toute la législation non fiscale.



**COMMANDEZ
L'ITAA-LEX 2022
À PARTIR DU 15 AOÛT**

Réduction pour les membres* :

- Du 15 au 31 août : 101,86 €/ex. au lieu de 192,18 €/ex. (hors TVA)
- Du 1^{er} au 14 septembre : 128,76 €/ex. au lieu de 192,18 €/ex. (hors TVA)
- Après le 15 septembre : 153,74 €/ex. au lieu de 192,18 €/ex. (hors TVA)

(*) L'ITAA enverra les codes de réduction à ses membres par e-mail.

Étudiant(e) ? Commandez votre ITAA-Lex sur wkbe.be/itaa-etudiant**

- Codex étudiant ITAA-Lex – Législation fiscale : 42,00 €/ex. (TVAC)
- ITAA-Lex de l'expert-comptable et du conseiller fiscal : 50,00 €/ex. (TVAC)

(**) Le prix étudiant s'applique uniquement aux étudiants en possession d'une carte d'étudiant d'un établissement scolaire belge reconnu, année académique 2022-2023. Wolters Kluwer se réserve le droit de le vérifier. Vous êtes enseignant(e) ? Commandez votre exemplaire sur wkbe.be/itaa-enseignant.

Le contrat d'agence commerciale après la loi du 16 février 2022 : solution ou nouveau problème ?

La loi du 16 février 2022¹, telle qu'elle est entrée en vigueur le 14 mars 2022, modifie l'article X.13 du Code de droit économique (CDE) et élargit la protection dont bénéficient les agents commerciaux face aux modifications unilatérales du commettant. Les agents bénéficiaient déjà d'une protection contre les modifications unilatérales des commissions (lire : les réductions de commission), opérations assimilées à une rupture de contrat.² Dans la pratique, les commettants pouvaient trouver une porte de sortie. C'est pourquoi le législateur a jugé souhaitable d'élargir cette protection.³ Avant de poser un regard critique sur le corps de la loi du 16 février 2022 (partie 2), commençons par rappeler les principes généraux (partie 1).

1. Agence commerciale

Un contrat d'agence commerciale est une convention dans le cadre de laquelle une partie, l'agent commercial, est chargée (sans que cela implique de lien de subordination entre les deux parties) par la contrepartie, le commettant, de manière permanente et contre indemnisation, de négocier et éventuellement de conclure des affaires au nom et pour le compte du commettant. L'agent commercial conduit ses activités comme il le juge à propos et dispose librement de son temps.⁴ Les dispositions applicables figurent au livre X du CDE (ci-après dénommé « la Loi sur l'agence commerciale »).

L'agent a pour tâche principale de négocier des affaires au nom et pour le compte du commettant. Par « négocier », on entend la participation

à des concertations et à des négociations avec des clients (potentiels) en vue de conclure un contrat. La simple négociation suffit ; il n'est pas nécessaire que l'agent ait également la compétence de conclusion des affaires négociées.⁵ L'agent intervient au nom et pour le compte du commettant sans toutefois se trouver sous son autorité juridique. Puisque l'agent est largement intégré au sein du réseau de distribution, il est obligé d'observer les directives (raisonnables) du commettant.⁶

Le modèle de l'agence a le vent en poupe. Le secteur de l'automobile, en particulier, adopte massivement son fonctionnement. Contrairement à la franchise ou à la concession, le modèle de l'agence permet au fournisseur-commettant de fixer (sans pour autant violer les règles de concurrence) le prix et les conditions

auxquels l'intermédiaire doit vendre les biens ou les services, ainsi que sa marge (commission). En d'autres termes, vous n'aurez bientôt plus la possibilité de négocier le prix de votre voiture.

2. Élargissement de la protection légale

Avant la loi du 16 février 2022, les agents étaient déjà protégés contre la modification unilatérale de leur commission. Toutefois, le législateur a jugé cette protection insuffisante, en particulier pour les agents évoluant au sein du secteur financier, tels que les agents indépendants en banque et assurance.⁷ Mais il a été remarqué que cette vision des choses n'était pas partagée par l'intégralité du secteur et que peu d'exemples concrets d'abus

1 La loi du 16 février 2022 modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les contrats d'agence commerciale en vue de prémunir les agents commerciaux contre l'augmentation unilatérale des frais ou leur imposition par le commettant, *M.B.* 4 mars 2022.
 2 Ancien art. X.13, septième alinéa CDE / nouvel art. X.13, § 1, septième alinéa CDE.
 3 Proposition de loi modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les contrats d'agence commerciale en vue de prémunir les agents commerciaux contre l'augmentation unilatérale des frais ou leur imposition par le commettant, *Doc. parl.* Chambre 2020-21, n° 55 2109/001, 3-5 (ci-après dénommée « la Proposition de loi »).
 4 Article I.11, 1° CDE.
 5 I. MEEUSSEN, *Nationale handelsagentuur, Bestendig Handboek Distributierecht*, 2016, 17.
 6 Art. X.4, deuxième alinéa, 3° CDE; P. NAEYAERT, *Handelsagentuurovereenkomsten*, Malines, Wolters Kluwer, 2019, 23, n° 26.
 7 Proposition de loi, 3-4.

étaient rapportés. Si le commettant souhaitait réaliser une économie, mais ne parvenait pas à l'atteindre par l'intermédiaire d'une modification de la commission, il lui suffisait alors, unilatéralement, de reporter le montant désiré sur son ou ses agents en augmentant les frais ou en comptabilisant de nouveaux frais. En effet, une augmentation (unilatérale) des frais emporte le même effet qu'une réduction de commission : les revenus nets de l'agent diminuent et le commettant supporte moins de frais.⁸

Puisque l'agent ne pouvait alors pas invoquer la rupture du contrat, il lui restait soit à subir les modifications, soit à prendre sur soi la résiliation. Dans ce dernier cas, une clause de non-concurrence sortait alors ses effets et l'agent ne pouvait réclamer d'indemnité de résiliation ou d'éviction.

Les agents en banque et assurance, qui, en règle générale, sont soumis à un lien exclusif et, presque systématiquement, à une clause de non-concurrence, se retrouvaient donc *de facto* dans l'obligation de courber l'échine. L'(ancien) article X.13, septième alinéa du CDE, censé protéger les agents contre les modifications unilatérales de leur commission, n'atteindrait ainsi pas son objectif.⁹ Le législateur a jugé souhaitable d'élargir cette protection.¹⁰

La loi du 16 février 2022 prévoit par conséquent la même protection contre les modifications unilatérales des frais.

Le principe fondamental reste que les parties déterminent librement, lors de la conclusion de leur contrat, les frais qui seront à la charge de l'agent.¹¹ Des modifications ultérieures d'un commun accord restent possibles, elles aussi.

Si le commettant entreprend malgré tout, unilatéralement, d'augmenter les



istockphoto.com/Boris Jovanovic.

frais ou d'imposer de nouveaux frais, l'agent aura la possibilité d'invoquer la rupture du contrat.¹² Dans ce cas, l'éventuelle clause de non-concurrence ne sera pas appliquée et l'agent pourra réclamer une indemnité de résiliation ou d'éviction.

3. Mécanismes existants

Maintenant, il convient de se demander si la législation existante n'offrait pas déjà une protection (suffisante). Évoquons ici quelques mécanismes auxquels les agents pouvaient déjà (et

⁸ Ann. Chambre, 2021-22, 3 février 2022, CRIV 55 PLEN 160, 25.

⁹ Proposition de loi, 3.

¹⁰ Proposition de loi, 4-5.

¹¹ Art. X.13, § 2, premier alinéa CDE.

¹² Art. X.13, § 2, deuxième alinéa CDE.

peuvent encore) avoir recours avant la loi du 16 février 2022.

Droit commun des obligations

Dans le droit commun des obligations s'applique le principe selon lequel une des parties au contrat ne peut modifier unilatéralement ledit contrat.¹³ Si le commettant modifie la commission ou les frais, il commet en principe une faute contractuelle.¹⁴ Par conséquent, l'agent pourrait demander la dissolution judiciaire sur base de l'article 1184 de l'ancien Code civil, qui dit ceci : « La condition résolutoire est toujours sous-entendue dans les contrats synallagmatiques, pour le cas où l'une des deux parties ne satisfera point à son engagement. » En effet, la 'Loi sur l'agence commerciale' ne déroge pas à cet article 1184.¹⁵

Acte équipollent à rupture

En ce qui concerne spécifiquement les contrats d'agence, le législateur a confirmé dans la 'Loi sur l'agence commerciale' qu'une modification unilatérale de la commission est bel et bien assimilable à une rupture.¹⁶ Une intervention judiciaire n'est pas requise. Ici, le législateur s'est inspiré de la théorie de l'« acte équipollent à rupture », concept issu du droit du travail. Nous pouvons nous demander si le législateur avait l'intention de faire appliquer cette théorie de manière générale dans les contrats d'agence. Il y a deux écoles¹⁷ :

1. Le législateur a approuvé l'application de la théorie de l'acte équipollent à rupture dans le cadre du

contrat d'agence, ce qui implique également son application à d'autres modifications unilatérales majeures des éléments essentiels du contrat.

2. L'(ancien) article X.13, septième alinéa du CDE ne reprend qu'une application concrète de cette théorie. Cet article limite l'application aux modifications unilatérales des montants de commission.

Selon la première école, l'agent pouvait déjà invoquer la rupture du contrat si le commettant soumettait les frais importants à des modifications unilatérales. En ne prévoyant, dans l'article X.13, § 2, deuxième alinéa du CDE, qu'une application concrète de l'acte équipollent à rupture, en l'occurrence lors de l'augmentation unilatérale ou de l'imposition de frais, le législateur semble néanmoins rejoindre la conception de la seconde école.

Résiliation pour manquement grave

Il convient de se demander si l'application de la théorie de l'acte équipollent à rupture aux contrats d'agence (et, partant, la loi du 16 février 2022) n'est pas superflue.¹⁸ En principe, si le commettant intègre unilatéralement la modification importante d'un élément essentiel du contrat, par exemple la modification de la commission ou des frais, il commet une faute contractuelle.¹⁹ Dans certaines circonstances, cela peut impliquer un manquement grave au sens de l'article X.17 du CDE et l'agent aura alors le droit de résilier le contrat avec effet immédiat.²⁰

L'agent n'est dès lors pas lié par une clause de non-concurrence et peut réclamer une indemnité de résiliation et d'éviction.

Obligation d'agir loyalement dans le chef du commettant

Dans ses relations avec ses agents, le commettant doit agir loyalement.²¹ S'il impose unilatéralement des frais exagérés à son ou à ses agents, sans justification raisonnable pour ce faire, cela implique une violation de son obligation d'agir loyalement. C'est donc un autre manquement que l'agent peut mettre en exergue.

Loi B2B

La loi dite B2B²² permet déjà aux agents de se protéger contre l'augmentation unilatérale ou l'imposition de frais.²³ La loi B2B prévoit effectivement l'interdiction systématique de l'abus d'une position de dépendance économique, par exemple par le biais d'une clause introduisant un déséquilibre manifeste entre les droits et les obligations des parties. Selon l'article VI.91/5, 1° du CDE, une clause qui permet à une entreprise de modifier unilatéralement et sans raison valable les conditions du contrat est présumée abusive et donc nulle.

Les travaux préparatoires relatifs à la loi du 16 février 2022 confirment que la loi B2B apporte une protection contre certaines pratiques abusives, mais soulignent qu'un agent rencontrerait, dans la pratique, des difficultés s'il souhaitait ouvrir une procédure

13 Art. 1134, premier et deuxième alinéas ancien CC.

14 P. NAEYAERT, *Acte équipollent à rupture en bijkomende schadevergoeding in het handelsagentuurrecht*, DAOR 2013/108, 391.

15 P. NAEYAERT, *Distributeurs en handelstussenpersonen*, Bruges, die Keure, 2012, 482, n° 565, pr. 2562 avec renvoi à Gand (12° ch.) 10 octobre 2007, non publ., 12-13.

16 Ancien art. X.13, septième alinéa CDE / nouvel art. X.13, §§ 1, septième alinéa CDE.

17 I. MEEUSSEN, o.c., 70 ; Y. VAN COUTER e.a., 'Art. X.7-X.15 WER' ; dans *Comm.Bijz.Ov.*, 2015, 117.

18 P. NAEYAERT, *l.c.*, 391.

19 P. NAEYAERT, o.c., 260, n° 382.

20 I. MEEUSSEN, o.c., 70.

21 Art. X.6 CDE.

22 Loi du 4 avril 2019 modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les abus de dépendance économique, les clauses abusives et les pratiques du marché déloyales entre entreprises, *M.B.* 25 mai 2019.

23 Rapport sur la proposition de loi modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les contrats d'agence commerciale en vue de prémunir les agents commerciaux contre l'augmentation unilatérale des frais ou leur imposition par le commettant, *Doc. parl.* Chambre n° 55 2109/004, 2021-22, 5 (ci-après dénommé « le Rapport »).



(en raison de ce que l'on appelle le *fear factor*). En outre, ladite procédure serait longue et pénible et le résultat en serait incertain. La nouvelle réglementation, quant à elle, a l'avantage de la clarté, même si on ne peut pas parler non plus d'un raisonnement strictement manichéen (voir infra). De plus, l'inconvénient de la rigidité se pose ici. Contrairement à ce qui se passe sous l'article VI.91/5, 1° du CDE, une modification unilatérale, aussi raisonnable et justifiable soit-elle, entraîne toujours la sanction de l'article X.13, § 2 du CDE.

4. Quels frais ?

4.1. Manques de clarté et problèmes d'interprétation potentiels

Conformément à l'article X.13, § 2, deuxième alinéa du CDE, toute

augmentation ou imposition substantielle ou structurelle unilatérale des frais constitue un acte équipollent à rupture du contrat d'agence commerciale. Le texte de cet article est plutôt bref. Il n'indique pas quels frais sont concernés et ce que l'on entend par une augmentation ou une imposition « substantielle ou structurelle » des frais.

Les travaux préparatoires précisent que le concept de « frais » recouvre notamment les frais suivants : frais relatifs aux transactions en liquide, à l'entretien des distributeurs, aux installations informatiques, au transport de titres, aux frais de marketing, à la contribution à certaines taxes (par ex. taxes communales sur les guichets ou taxes bancaires), aux fonds de garantie des déposants, à la prospection numérique et à l'assistance juridique.²⁴ Les frais liés à la numérisation ou effectués en vue d'améliorer les services proposés au client

sont, eux aussi (pour autant qu'ils aient été engagés sous l'impulsion du commettant), repris parmi les frais au sens de l'article X.13, § 2 du CDE. Par contre, si l'agent décide par lui-même d'investir dans la numérisation, il le fait à son propre compte.²⁵

Certes, les travaux préparatoires parlementaires apportent quelques éclaircissements, mais des zones d'ombre persistent malgré tout. Ainsi, on y apprend que les frais engagés sous l'impulsion du commettant et qui portent sur la numérisation et la prestation de services sont compris dans le concept de « frais ».

Nous pouvons nous demander si cela peut être élargi à tous les frais engagés par l'agent sous l'impulsion du commettant. Une certaine retenue sera de mise. Puisque l'agent est largement intégré au sein du réseau de distribution du commettant, il est obligé d'observer les directives

24 Rapport sur la proposition de loi modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les contrats d'agence commerciale en vue de prémunir les agents commerciaux contre l'augmentation unilatérale des frais ou leur imposition par le commettant, *Doc. parl.* Chambre n° 55 2109/004, 2021-22, 4 (ci-après dénommé « le Rapport »).

25 Rapport, 6.

raisonnables du commettant.²⁶ Ces directives doivent être émises dans l'intérêt de l'organisation de distribution et fondées sur une nécessité de nature économique.²⁷ Puisque le commettant doit avoir la possibilité de prendre des décisions stratégiques, il n'est pas illogique que l'agent contribue partiellement à certains frais. Si tous les frais engagés sous l'impulsion du commettant sont compris dans le concept de « frais », lesquels ne pouvant être imposés unilatéralement par le commettant à son agent, cela peut être un frein à l'innovation pour le commettant. Vu ce manque de clarté, il est tout à fait capital pour le commettant de prévoir une répartition claire des frais au sein du contrat.

Là où toute modification, même infime, unilatérale du montant des commissions est assimilée à une rupture du contrat d'agence, l'article X.13, § 2 du CDE exige la présence d'une augmentation ou d'une imposition « substantielle ou structurelle » de ces frais. En effet, l'objectif ne saurait être de surcharger les juridictions d'affaires portant sur de petits montants ; une simple indexation, par exemple, sera exclue.²⁸ La facturation structurelle (par exemple mensuelle) de petits montants à l'agent sera, quant à elle, bel et bien assimilée à une rupture puisque de petits frais structurels peuvent, eux aussi, peser lourd sur les finances de l'agent.²⁹

4.2. Comment les parties doivent-elles agir ?

Le principe fondamental est que les parties déterminent librement, lors de la conclusion de leur contrat, les frais

qui seront à la charge de l'agent.³⁰ C'est en particulier pour le commettant qu'il sera important d'établir clairement la répartition des frais.³¹

Il convient de se demander jusqu'où le commettant peut aller. Par exemple, peut-il anticiper les « frais futurs » en prévoyant une clause déterminant que l'agent devra engager certains frais à la première demande ? Ce qui permettrait au commettant de soutenir que l'augmentation ou l'imposition de frais était prévue contractuellement et ne relève donc pas de la modification unilatérale. Afin d'éviter que l'application d'une telle clause soit qualifiée de modification abusive en vertu de la loi B2B³², il est fortement recommandé de prévoir que le commettant motive une telle demande à l'aide d'une raison valable.³³

L'agent qui n'est pas d'accord avec l'augmentation unilatérale ou l'imposition de frais doit invoquer la rupture, ou refuser la modification et exiger l'exécution du contrat conformément aux conditions initiales. Bien que la loi n'impose aucune exigence de forme, l'agent doit toutefois veiller à invoquer la rupture ou refuser les modifications « dans les temps ». En effet, en fonction des circonstances, le juge pourra estimer que, si l'agent accepte, sans aucune réserve, l'augmentation ou l'imposition de frais pendant une période relativement longue, il approuve tacitement la modification ainsi appliquée. La loi ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par « période relativement longue ». Puisque l'agent est une entreprise, il a l'obligation de contester sous un délai raisonnable toute réclamation lui étant adressée et avec laquelle il n'est pas d'accord.³⁴

5. Conclusion

Avec la loi du 16 février 2022, le législateur a refermé une porte de sortie. Désormais, même en cas d'augmentation unilatérale ou d'imposition de frais par le commettant, l'agent a la possibilité de constater la rupture du contrat. L'agent qui invoque une rupture n'est alors pas lié par une clause de non-concurrence et peut réclamer une indemnité de résiliation et d'éviction. Le caractère sommaire du texte de l'article X.13, § 2 du CDE fait craindre les discussions liées à l'interprétation. Par conséquent, il est souhaitable et nécessaire que les cours et tribunaux apportent de la clarté, notamment quant à la définition du concept de « frais ».

On attendra, tant du commettant que de l'agent, qu'ils agissent avec la prudence et la vigilance nécessaires. Afin d'éviter que l'imposition ou l'augmentation de frais dans le courant de l'exécution du contrat d'agence soit considérée comme une rupture, le commettant doit veiller à ce qu'une répartition claire des frais soit établie au moment de la conclusion du contrat. L'agent, quant à lui, devra contester dans les temps l'augmentation unilatérale ou l'imposition de frais. En effet, le juge pourra voir dans l'acceptation sans réserve pendant une période relativement longue des modifications appliquées une approbation tacite des nouvelles conditions.

 **Dave Mertens**
Avocat



 **Irgen De Preter**
Avocate



26 Art. X.4, deuxième alinéa, 3° CDE.

27 P. NAEYAERT, o.c., 91, n° 112.

28 Rapport, 6.

29 Rapport, 6.

30 Art. X.13, § 2, premier alinéa CDE.

31 Rapport, 6.

32 Loi du 4 avril 2019 modifiant le Code de droit économique en ce qui concerne les abus de dépendance économique, les clauses abusives et les pratiques du marché déloyales entre entreprises, *M.B.* 25 mai 2019.

33 Art. VI.91/5, 1° CDE.

34 P. NAEYAERT, o.c., 263, n° 390.



L'encodage des documents salariaux entre dans une nouvelle ère.

SD Worx Finbox envoie **automatiquement** et **en temps réel** les documents salariaux de vos clients vers votre logiciel de comptabilité préféré. Utilisez cet outil unique pour tous vos dossiers clients et **gagnez jusqu'à 30 minutes** par client. **SD Worx Finbox** est **gratuit** pour les partenaires et clients de SD Worx et fonctionne **sans commettre la moindre erreur**.



Demandez une démo gratuite et personnalisée sur
www.sdworx.be/finbox-fr.

 **sdworx** | **finbox**