

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

We assist, We defend, We innovate

La déduction des frais professionnels en matière d'impôts sur les revenus

Par Typhanie AFSCHRIFT

Professeure ordinaire ém. à l'Université Libre de Bruxelles
Présidente de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of Economics and Management)
Avocate aux Barreaux de Bruxelles et Anvers, inscrite aux Barreaux de Fribourg, Genève, Lausanne, Luxembourg, Madrid et Tel Aviv

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Antwerp – Fribourg – Geneva – Lausanne – Luxembourg – Madrid – Tel Aviv

www.afschrift.com



I. Les conditions générales de déductibilité

Rappel des conditions légales cumulatives (art. 49)

- 1) Ce sont des frais
- 2) supportés pendant la période imposable
- 3) « *en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables* »
- 4) établis par des « *documents probants* »



Moyennant ces conditions, ces frais sont déductibles des revenus professionnels, sauf s'il s'agit de « *dépenses non admises* » (DNA) (art. 53 et suiv.).

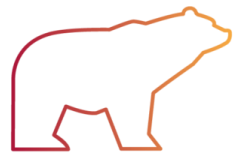


Examen des conditions

1) Des frais

C'est-à-dire des dépenses définitives et qui ne créent aucune contre-valeur à l'actif du bilan

Soit des « *dépenses à fonds perdus* ».



Même les dépenses visées à l'article 52 (ex. : salaires visés à l'article 52, 3°) ne sont pas déductibles si elles donnent lieu, sur le plan comptable, à un actif équivalent (encours de fabrication).



2) Frais faits ou supportés pendant la période imposable

Définition légale :

« Les frais qui pendant cette période sont effectivement payés ou supportés » ...

... ou qui « ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles » (art. 49, al. 2)



- La déduction pour l'année du placement n'est pas compatible avec le droit comptable (matching principle). Ne se conçoit donc pas pour les personnes soumises à la loi comptable.
- Pour ceux-ci, déductibilité quand la dette est comptabilisée, à concurrence du montant liquide

(= celles qui existent sûrement et dont le montant est connu à la fin de l'exercice)

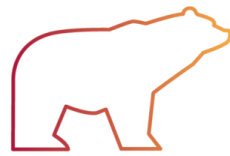


3) « En vue d'acquérir ou conserver des revenus imposables »

Il suffit que la dépense ait un but intéressé : obtenir des revenus ou réduire des charges.

Ces « *revenus imposables* » doivent être professionnels (toujours le cas dans ces sociétés).

Peu importe que la dépense ne permette pas effectivement de gagner des bénéfices; il suffit que ce soit le but recherché.



Il existe des dépenses engagées sans avoir ce but, mais néanmoins déductibles.

La condition de rechercher des revenus professionnels ne vaut que pour les dépenses volontaires.

Ce n'est pas requis pour les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession : cotisations sociales, taxes sur les bureaux par exemple.



On dit parfois que « *les frais doivent se rattacher nécessairement à l'activité* ».

Termes souvent mal compris : en réalité la dépense ne doit pas être nécessaire !

Le fisc n'a pas à s'immiscer dans le choix des dépenses, dans la gestion de l'entreprise (sauf dépenses déraisonnables) (Art. 53, 10°).



Il faut seulement qu'il y ait un « *lien nécessaire* » entre la dépense et l'activité : il faut que, si l'activité n'avait pas existé, la dépense n'aurait pas été faite.

Ex. : rejet des frais de nourriture qui, de plus, sont de nature personnelle (DNA en vertu de l'article 53, 1°).



Toute charge assumée, même à tort, dans le but d'acquérir ou conserver des revenus professionnels est déductible.

La mauvaise gestion n'est pas sanctionnée une 2^{ème} fois (sur le plan fiscal).

Il faut justifier que les revenus qu'on veut obtenir sont bien professionnels (pas ceux d'un hobby par exemple).



4) La preuve par documents probants

Cela comporte deux éléments :

- Le contribuable assume la charge de la preuve
- Il ne peut en général pas utiliser librement tout mode de preuve : il faut des documents probants.



Charge de la preuve :

- C'est conforme à la « *théorie des éléments générateurs* »
- Chaque partie doit alléguer des faits qui fondent son droit (ici = les conditions de déductibilité prévues par l'article 49)
- Et elle doit prouver ce qu'elle a allégué (art. 131 C.Civ.).



L'obligation de prouver par « *documents probants* » déroge aux règles de preuve classiques suivantes :

- La liberté de preuve des faits en toutes matières
- La liberté de la preuve en droit fiscal



Concrètement, on exclut les preuves par témoins ou présomptions.

Il faut les documents probants. Toutefois, « *si ne n'est pas possible* », on en revient à la liberté de preuve (art. 49, al. 1^{er}, in fine).



II. Quelques questions particulières

1) Faut-il un lien avec « l'objet social » ou « l'activité sociale »?

Jurisprudence ancienne de la Cour de cassation : exigeant que la charge ait un lien avec l'objet social.

Cf. notion de « *spécialité légale* » des sociétés.



Critiques :

- C'est ajouter une condition de déductibilité à celles prévues à l'article 49.
- Les bénéfices réalisés en dehors de l'objet social sont taxables; donc les dépenses engagées pour les réaliser sont bien « *pour acquérir des revenus imposables* ».



Reviement de jurisprudence : arrêts 2015

« Il ne résulte pas de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus que la déduction d'une dépense professionnelle dépend de la condition qu'elle provienne d'une opération conforme à l'objet social de la société » (Cass. 4 juin 2015) ...

ni à « l'activité sociale de la société » (Cass. 12 juin 2015).



2) La théorie de l'affectation

Cassation 21 juin 2019

Un bien d'une société n'était que partiellement affecté à son activité. Le reste était mis à disposition du dirigeant pour son habitation.

Du moment qu'il y a une affectation professionnelle, même partielle, on ne peut refuser la déduction des frais liés à l'immeuble.



3) La théorie de la rémunération

Quid si l'immeuble est entièrement occupé à des fins privées par le dirigeant ?

Déductibilité des frais aussi (Cass. 13 novembre 2014) parce que les frais sont engagés pour attribuer au dirigeant un ATN, qui est un élément de rémunération (Conf. art. 52, 3^o).



Y a-t-il des limites à cette conception ?

Pour deux arrêts du 14 octobre 2016, la Cour de cassation fixe une limite : la déduction n'est possible que si le dirigeant a effectué réellement un travail justifiant une rémunération.



Certaines décisions exigent en outre qu'il y ait un équilibre entre prestation et rémunération (Anvers, 6 février 2018, Gand 2 janvier 2018, ...).

C'est excessif : ce n'est jamais exigé pour d'autres revenus professionnels (justifié seulement si « *déraisonnable* »).

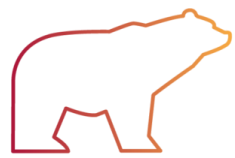


Décisions récentes

Certaines décisions récentes exigent toutefois une condition supplémentaire : la preuve que l'avantage accordé s'inscrit pour le bénéficiaire dans un « *package salarial* ».

Exemple : pour un bateau de plaisance financé par « *l'employeur* », ou même les frais d'octroi d'options sur actions (Anvers, 18 janvier 2022).

Conseil : prévoir les avantages explicitement dans un contrat ou un avenant.



4) Charges engagées pour acquérir des revenus exonérés

Exemple : une société possède des revenus immobiliers. Elle emprunte pour acquérir des actions.

Celles-ci lui permettent d'obtenir des dividendes (RDT) ou des plus-values sur actions (exonérées).

Les intérêts sont déduits de la base imposable (revenus mobiliers).



Les RDT et plus-values sur actions supportent le « *régime fiscal* » de l'exonération.

Ce sont des revenus imposables mais non imposés !



Idem pour les intérêts d'emprunts contractés pour payer des versements anticipés (alors que pourtant les majorations pour absence de VA ne sont pas des dépenses déductibles (le fisc voudrait-il favoriser le paiement des VA ?)).



5) Déduction de management fees

Situation courante

Une société opérationnelle paie des management fees à une société de management (celle d'un administrateur ou une société administratrice).

Souvent celle-ci dispose de charges déductibles (ex. amortissements et intérêts du financement d'un immeuble).

Le fisc conteste parfois la déductibilité dans le chef de la société qui paie les management fees.



En général, le motif est qu'il n'est pas démontré que cette société a effectivement accompli des prestations : factures imprécises, contrat aussi ...

Cass. 15 octobre 2015 : il faut prouver des prestations effectives; sinon déduction refusée.



Deux remarques :

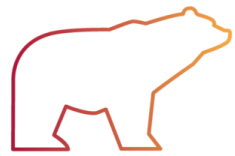
1) L'arrêt dit qu'il faut « *des prestations effectivement réalisées* ».

Il ne dit pas que celles-ci doivent avoir une valorisation égale à ce qui a été payé.

Sinon ce serait un avantage anormal, déductible entre sociétés belges (art. 26).



2) S'il n'y a pas de prestations n'aurait-on pas pu dire qu'il s'agit d'un « *avantage bénévole* » également déductible en vertu de l'article 26 ?



Réponse négative pour Gand 23 décembre 2014 qui y voit une « *libéralité* ».

Quelle est la différence entre un avantage bénévole et une libéralité ???



6) Prise en charge des frais d'une filiale (étrangère)

Arrêt Anvers 7 février 2023

Une société, dans le cadre d'un accord intra-groupe prend en charge des frais propres à une filiale étrangère.

Le fisc conteste la déduction.

La société prouve que son intention est d'obtenir à terme des revenus de sa filiale.



La Cour lui donne raison, les revenus que l'on cherche à obtenir ne doivent pas être immédiats.

Et le fisc n'est pas juge de l'opportunité des dépenses professionnelles.



7) Dépenses illicites

Peut-on appliquer l'adage :

« *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* ».

par exemple pour la déduction de frais illicites (ex. : frais de construction d'un immeuble professionnel sans permis) ?



L'adage en question est propre au droit civil.

Par contre, « *le droit fiscal se fonde sur des réalités* ».

Il taxe les revenus illicites et doit permettre la déduction des charges illicites.



CONCLUSION

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Antwerp – Fribourg – Geneva – Lausanne – Luxembourg – Madrid – Tel Aviv

www.afschrift.com