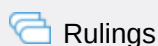


Lettres d'information et revues » Lettre d'info Actualités Fiscales » Numéro 22/41-01

Décision anticipée à l'égard d'un produit d'optimisation fiscale et théorie de la rémunération : le juge judiciaire garde le dernier mot



Rulings

Actualités fiscales n° 2022/41, semaine du 19 au 25 décembre 2022

Une société unipersonnelle de médecin, qui avait mis en œuvre un produit d'optimisation fiscale proposé par la société P., se voit refuser la déductibilité des dépenses qu'elle a exposées dans le cadre du rachat d'options sur actions attribuées à son dirigeant. Malgré les décisions anticipées qui avaient été obtenues par la société P. quant aux produits qu'elle commercialisait, le Tribunal de première instance d'Anvers estime d'une part, que la société médicale ne démontre pas qu'elle a rempli les conditions énoncées au sein des rulings rendus à la société P. et, d'autre part, qu'elle n'apporte pas la preuve que ces dépenses constituent des frais déductibles sur pied de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : « CIR ») en ce que les avantages attribués ne répondent pas à des prestations réelles effectuées au profit de la société (Trib. Anvers., 6 avril 2022, RG 20/2278/A).

Les produits d'optimisation fiscale concernés

La société P. a pour activité économique la commercialisation de solutions standardisées de rémunération pour les dirigeants (-actionnaires) de sociétés belges permettant à ceux-ci de se rémunérer via l'octroi d'options sur actions (« *stock-options* ») dont le régime légal est basé sur la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (M.B., 27 janvier 2000) (ci-après : « loi du 26 mars 1999 »).

L'opération peut être synthétisée comme suit.

Tout d'abord, une société octroie à son dirigeant des options sur des actions cotées en Belgique ou à l'étranger sur la base de la loi du 26 mars 1999. Celles-ci sont octroyées pour une durée de 10 ans. L'octroi des options constitue un avantage accordé au dirigeant, évalué en l'espèce à 23 % de la valeur des actions conformément à la loi précitée.

Lorsqu'au minimum une année s'est écoulée, le dirigeant peut revendre ses options à un tiers, dont notamment la société P., tout en permettant à la société émettrice des options de racheter celles-ci afin qu'elle puisse les annuler immédiatement. Le prix des options est alors fixé objectivement selon la valeur de marché.

En procédant de la sorte, le dirigeant paie un impôt, au moment où il reçoit les options, calculé sur base de l'avantage octroyé et forfaitairement évalué, et non pas sur le montant réellement obtenu de la vente de celles-ci. La société émettrice des options porte, quant à elle, en déduction le montant qu'elle décaisse afin de racheter et d'annuler les options.

Les rulings obtenus par la société P

Afin de garantir la sécurité juridique de ses clients, la société P. a introduit auprès du Service des décisions anticipées (ci-après : « SDA ») deux demandes auxquelles celui-ci a répondu favorablement, en décidant que les gains réalisés par le dirigeant lors de la vente des options ne seront pas considérés comme des « revenus professionnels » – conformément à la loi du 26 mars 1999 – ni comme des « revenus divers » – sur pied de l'article 90, al. 1^{er}, 1^o et 9^o, premier tiret du CIR –, toute application de la théorie de la simulation ou de l'article 344, § 1^{er}, du CIR (« abus fiscal ») étant par ailleurs exclue. Le caractère déductible, par la société émettrice, du prix de rachat des options a par ailleurs été confirmé compte-tenu

des opérations décrites (décisions anticipées n° 2012.218, 8 août 2012 et n° 2015.354, 5 août 2015, disponibles sur www.Monkey.be).

Le Tribunal écarte les rulings obtenus par la société P. et examine la question de la déductibilité des dépenses par la société médicale

En février 2019, l'administration adresse un avis de rectification à l'attention d'une société unipersonnelle de médecin et cliente de la société P., rejetant la déduction des montants payés pour le rachat des options sur actions attribuées par la société à son dirigeant pour les exercices d'imposition 2016 et 2017.

L'administration considère que les conditions de l'article 49 du CIR ne sont pas remplies car la société médicale ne démontre pas que les dépenses effectuées correspondent à des prestations effectives du dirigeant de la société et que, contrairement à ce qu'avance le contribuable qui entendait se prévaloir du ruling obtenu par la société P., le SDA ne s'est pas prononcé sur cette question.

Le Tribunal de première instance d'Anvers constate que les décisions anticipées n'ont pas été accordées directement à la société médicale et que, par conséquent, le SDA ne s'est pas prononcé spécifiquement quant aux opérations réalisées par celle-ci. Néanmoins, il examine le contenu des deux décisions anticipées invoquées. Dans les deux cas, le descriptif des opérations révèle que les options ont été offertes au dirigeant en rémunération des services prestés pour la société.

Le Tribunal conclut qu'il ne peut être question d'une quelconque violation d'une décision anticipée et que le contribuable ne peut se contenter d'un simple renvoi à une décision anticipée rendue à un tiers, mais qu'il doit démontrer concrètement qu'il remplit les conditions imposées par l'article 49 du CIR.

Dans ce cadre, il rappelle la jurisprudence constante de la Cour de cassation relative à la théorie dite « de la rémunération ». En vertu de celle-ci, les conditions de l'article 49 du CIR doivent toujours être réunies pour que les rémunérations des dirigeants d'entreprise puissent être déductibles. La déductibilité des dépenses liées aux avantages en nature accordés est conditionnée à la preuve que l'avantage octroyé répondait bel et bien à des prestations réelles effectuées au profit de la société.

Le Tribunal constate que la société médicale reste en défaut de démontrer que des prestations effectives auraient été effectuées par son dirigeant à son égard.

Il rejette également tout argument relatif à une violation de la loi du 26 mars 1999, du principe de sécurité juridique, ou encore, du principe d'égalité et de non-discrimination.

La pratique des « rulings produits »

Cette décision a permis de révéler au public la pratique des « *rulings produits* », à savoir des décisions anticipées délivrées à une seule et même société – il s'agit généralement d'un établissement proposant des « produits » d'optimisation fiscale – et qui ont trait à une opération fiscale qui sera réalisée non pas par le demandeur lui-même mais par une pluralité de tiers qui « achètent » à ce dernier le bénéfice du ruling obtenu.

Les « *rulings produits* » ne présentent donc plus une portée individuelle mais quasi-règlementaire, ce qui n'est pas sans poser de question du point de vue de la légalité de ceux-ci. En effet, la décision anticipée est en principe censée conférer la sécurité juridique à celui qui l'a sollicitée, autrement dit au « demandeur », et non à un tiers. Les travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (*M.B.*, 31 décembre 2002 ; ci-après : « loi du 24 décembre 2002 ») ne laissent à cet égard place à aucune ambiguïté : « Un tel acte unilatéral engage juridiquement le Service public fédéral Finances agissant par l'intermédiaire de ses organes, soit les fonctionnaires désignés à cet effet et leurs délégués, vis-à-vis du demandeur de la décision anticipée. (...) la décision anticipée confère au demandeur le droit à la sécurité juridique par rapport aux opérations ou aux situations qu'il présente à l'administration dans le cadre de sa demande, pour autant qu'il réalise ces opérations ou que cette situation se concrétise conformément à la description qui en est faite » (*Doc. Parl.*, Chambre, 2001-02, n° 1918/1, 57).

En l'espèce, en s'attachant à examiner le contenu de ces décisions anticipées d'une nature particulière, le juge reconnaît implicitement la valeur juridique de celles-ci, ce qui constitue une innovation majeure. En effet, ce dernier aurait très bien pu écarter simplement l'application de ces *rulings* au motif qu'ils n'ont pas été accordés au contribuable qui tentait de s'en prévaloir devant lui.

La (prétendue) portée quasi-générale de ces décisions anticipées n'est cependant pas sans conséquence. Le SDA ne peut se prononcer de manière générale quant à des questions d'appréciation de fait, comme celles relatives à l'application de l'article 49 du CIR (réalité de la dépense, finalité, rattachement à l'activité professionnelle...). Certes, en l'espèce, les deux décisions anticipées reprennent dans leurs considérations finales que « le prix de rachat des options payé par la Société à l'acquéreur de celles-ci, suivi de l'annulation de ces options, *constituera une dépense fiscalement déductible dans le chef de la Société sur pied de l'article 49 CIR 92* ». Il n'en demeure pas moins qu'au sein des développements-considéranants de ces décisions, le SDA renvoie aux conditions d'application de la déductibilité des frais et mentionne à plusieurs reprises que « l'indemnité due à l'acquéreur des options a pour objet de libérer la Société de ses obligations dans le cadre des options, lesquelles ont été attribuées au Dirigeant *au titre de rémunération des services prestés pour la société* ».

Dès lors, le SDA n'a pas estimé que les options accordées au dirigeant au titre de rémunération seraient toujours et automatiquement déductibles. Et pour cause, un tel raisonnement serait contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation relative à la théorie de la rémunération selon laquelle (pour rappel) les avantages attribués doivent répondre à des prestations réelles effectuées au profit de la société (Cass., 25 juin 2020, F.18.0148.N). Dans le cadre d'un « *ruling produit* » qui porte sur une opération qui a vocation à être réalisée par des personnes tierces au demandeur, le SDA ne peut pas décider de manière générale que, en toutes circonstances, les dépenses auraient été déductibles. Il s'agit d'une appréciation en fait qui doit et ne peut être faite qu'au cas par cas.

Il faut donc conclure qu'à l'inverse du demandeur de la décision anticipée – vis-à-vis duquel l'administration est liée en vertu de l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 et sous réserve des exceptions d'inopposabilité prévues par cette disposition dont l'administration a la charge de la preuve –, il ressort de ce jugement que le contribuable qui entend se prévaloir d'un « *ruling produit* » ne peut se contenter de renvoyer à celui-ci, mais se doit de démontrer positivement qu'il a réalisé l'opération conformément au « dispositif » de la décision anticipée et qu'il en a respecté toutes les conditions.

Nouvelle illustration des difficultés d'application de la théorie de la rémunération

Après avoir écarté les deux décisions anticipées dont la société médicale entendait se prévaloir, le Tribunal examine l'opération effectuée par celle-ci au regard de la théorie de la rémunération.

Selon la Cour de cassation, il appartient aux juridictions de fond d'apprécier si, les conditions de déductibilité sur la base de l'article 49 sont réunies et si l'octroi des avantages de toute nature répond à des prestations réelles en faveur de la société. Cette question relève d'une appréciation de fait, au cas par cas, qui implique que la charge de la preuve repose sur le contribuable. Toutefois, on peut regretter que la Cour ne précise pas ce qu'il faut entendre par « prestations réelles ». Suffit-il que le contribuable démontre que des prestations ont été effectuées en général ou faut-il considérer, par exemple, que des prestations supplémentaires doivent être réalisées afin de justifier l'octroi d'un avantage de toute nature s'y rapportant spécifiquement ? Dans la première hypothèse, le dirigeant d'une société unipersonnelle n'aurait alors jamais à rapporter une preuve spécifique étant entendu qu'il est le seul à effectuer des prestations pour le compte de la société. A l'inverse, si la démonstration de prestations supplémentaires ou d'une augmentation du chiffre d'affaires est requise, il appartiendra au contribuable de se munir d'un ensemble d'éléments de fait attestant de la réalité de ses prestations. Quoi qu'il en soit, cette question implique un examen des faits qui n'est pas de nature à rassurer les contribuables en termes de sécurité juridique. Cette nouvelle décision constitue, à cet égard, une nouvelle illustration de cette problématique.

En l'espèce, tout d'abord, le Tribunal constate que « la demanderesse n'a présenté aucun document prouvant que l'avantage octroyé s'inscrivait dans une politique de rémunération de l'administrateur au sein de la société, ni d'éléments relatifs à l'intention et à la finalité de l'octroi des stock-options (par exemple, calculs, prévisions futures, augmentation du chiffre d'affaires, procès-verbaux de l'assemblée générale – voir Anvers, 23 février 2021, 2017/AR/1299) ».

Ensuite, contrairement à ce qu'affirmait la société médicale, le Tribunal décide que « le fait que l'administrateur soit la seule personne à fournir des services au demandeur n'apporte pas en soi la preuve que des services effectifs ont été fournis par l'administrateur, de sorte que l'octroi gratuit de stock-options puisse être considéré comme une rémunération alternative ».

Enfin, le Tribunal estime que le contribuable « ne démontre pas que l'octroi des options fait partie de la rémunération de l'administrateur pour des services effectués en plus des rémunérations périodiques qui sont déjà accordées sous forme de salaires et avantages de toute nature et que les coûts n'ont pas été supportés uniquement dans l'intérêt personnel de l'administrateur ».

Partant, malgré le fait que le contribuable est une société unipersonnelle au sein de laquelle seule son dirigeant effectue des prestations à son égard, le Tribunal rejette la déductibilité des frais relatifs à l'octroi de l'avantage de toute nature.

Ruling produit et théorie de la rémunération : un mariage impossible ?

Ce jugement révèle donc la pratique *extra legem* des « *rulings produits* », une pratique encore peu connue et analysée par la doctrine. Si un *ruling* classique confère en principe un blanc-seing au contribuable/demandeur face à une situation donnée, se prévaloir d'un *ruling produit* implique pour un contribuable/tiers de démontrer qu'il a accompli l'opération conformément au dispositif de la décision anticipée (qui ne le concernait pas individuellement), en tenant compte du descriptif de l'opération soumise et en respectant, le cas échéant, toutes les conditions imposées par le SDA. Au demeurant, le caractère contraignant du *ruling* pour l'administration fiscale n'est pas établi, dès lors que l'utilisateur de ce *ruling* n'est pas celui qui l'a personnellement sollicité auprès du SDA, et ce contrairement au prescrit de la loi du 24 décembre 2002.

Par ailleurs, lorsqu'il se prononce dans le cadre d'un tel *ruling*, le SDA ne peut statuer sur des éléments qui relèveraient d'une appréciation de fait telle que la question de la déductibilité des frais qu'une société donnée supporte pour allouer un ATN à son dirigeant. Ceci est, une fois encore, lié au constat que la personne qui a sollicité le *ruling* n'est pas le contribuable dont la sécurité juridique est censée pouvoir être garantie par ce biais. Autrement dit, le SDA s'est prononcé de manière abstraite sur la demande de la société P. qui fournit des produits d'optimisation fiscale, et non de manière concrète par rapport à un contribuable précis qui exploiterait ce schéma d'optimisation. Les faits propres à ce dernier n'ont donc pas pu être pris en considération par le SDA. Dès lors, le contribuable qui entend se prévaloir d'un « *ruling produit* » doit agir avec la plus grande prudence.

Ensuite, sur le fond, cette décision témoigne de la volonté de l'administration, suivie par un certain courant de la jurisprudence, de lutter contre l'octroi d'une rémunération sous la forme d'ATN évalués forfaitairement, qui est pourtant un mode de rémunération instauré et réglé par le législateur.

En l'état actuel de la jurisprudence de la Cour de cassation, la démonstration que des prestations réelles ont été effectuées au profit de la société constitue une appréciation de fait qui doit être effectuée au cas par cas et dont la preuve peut être rapportée par toutes voies de droit.

Toutefois, lorsqu'un dirigeant-actionnaire est la seule personne à effectuer des prestations au sein de sa société, ne faut-il pas conclure que les rémunérations qui lui sont octroyées répondent à des prestations réellement fournies au profit de la société ? Dans cette hypothèse, les conditions de déductibilité de la dépense sont réunies dans le chef de la société employeuse, et il n'appartiendrait pas à l'administration, ni au magistrat, de procéder à un jugement d'opportunité quant à la forme, au montant ou au caractère proportionné de cette dépense, sous réserve de l'application de l'article 53, 10° du CIR (rejet des frais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels) pour lequel l'administration supporte la charge de la preuve. Le dirigeant-actionnaire dispose du droit de choisir la voie la moins imposée afin de se rémunérer et, partant, de recourir aux solutions mises en place par le législateur afin d'optimiser sa situation fiscale, en l'occurrence via l'octroi d'ATN. L'interprétation alternative, qui consiste à requérir des « prestations supplémentaires », nécessite une appréciation qui soit induit des jugements de valeur (subjectifs) de la part de l'administration et du juge, soit se réduit à un des constats de type très formels (ex. adaptation des documents relatifs à la politique de rémunération de la société).

En conclusion, le jugement du Tribunal d'Anvers est intéressant sur deux points. D'une part, il illustre la tendance jurisprudentielle actuelle – critiquable, selon nous – relative à la déductibilité des ATN octroyés par une société à son dirigeant en fonction d'une appréciation du caractère véritablement « rémunératoire » de ceux-ci (pour des prestations supplémentaires...). D'autre part, il montre comment une juridiction judiciaire apprécie la valeur juridique des « *rulings produits* ». Il s'agit de décisions anticipées délivrées à une seule et même société et qui ont trait à une opération fiscale qui sera réalisée non pas par la société demanderesse elle-même mais par une pluralité de tiers qui « achètent » à cette dernière le bénéfice du *ruling* obtenu. Dans ce cas de figure, le contribuable (« tiers » par rapport à la décision anticipée) ne doit pas seulement montrer que sa situation ou son opération correspondait à celle visée dans la décision anticipée ; il doit encore établir, concrètement, que les conditions prévues par la loi, en l'occurrence relatives à la déductibilité sur la base de l'article 49 du CIR, étaient remplies dans son chef (et ce, même indépendamment du contenu de la décision anticipée).

Au final, la sécurité juridique offerte par les « *rulings produits* » s'avère assez faible...

Gauthier DELOBBE
assistant au Tax Institute de l'Université de Liège, avocat au barreau de Liège-Huy

A propos de cet acte

Décision anticipée à l'égard d'un produit d'optimisation fiscale et théorie de la rémunération : le juge judiciaire garde le dernier mot



Date promulgation: 11/02/2022

 Version 2022