

HEURS ET MALHEURS DU PRINCIPE D'ATTRACTION

Tema con variazioni

« Cent fois sur le métier remettez votre ouvrage » (BOILEAU)

1.-

Appliqué aux dirigeants d'entreprise, le principe dit « d'attraction » est parmi les moins justifiés qui se puissent concevoir : d'obscure origine, reposant sur des fondements mesquins, tour à tour supprimé puis réintroduit par le législateur sans nul souci de cohérence, il a de surcroît engendré une jurisprudence chaotique. C'est bien beaucoup pour fort peu de chose.

Quelle est l'origine, quel est le sens, et quelles sont les implications précises de ce principe, en vertu duquel (dans son acception *a minima*) « lorsque l'administrateur d'une société anonyme exerce en outre des fonctions distinctes d'employé de la société, ses rémunérations sont, pour le tout, traitées comme des rémunérations d'administrateur, avec toutes les conséquences que cela implique » ? ¹

I. Historique du principe ²

1.- Avant la réforme de 1962

2.-

¹ J. KIRKPATRICK. *Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés*. RCJB, 1994, p. 316.

² Pour un historique : K. GHEYSEN. *Maken de bestuurders een bijzondere categorie belastingplichtigen uit ?* TFR, 1986, 169 ; P. HINNEKENS et D. MEEUS. *Requalification des revenus d'administrateur-personne physique : principe de l'attraction*. RGF, 1993, 331.

L'origine de ce principe réside dans l'interprétation donnée par la jurisprudence des lois respectives des 13 juillet 1930, 20 juillet 1931, 23 juillet 1932, 10 janvier 1940 « instaurant un impôt temporaire sur les bénéfices extraordinaires », et 16 octobre 1945 « créant l'impôt extraordinaire ». Les trois premières de ces lois ont été coordonnées par un arrêté du Régent du 15 janvier 1948 « portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus » : l'article 25 §1, 2^ob de ces lois coordonnées précise que la taxe professionnelle vise « les rémunérations diverses (...) des administrateurs, commissaires ou liquidateurs près des sociétés par actions, y compris les gouverneurs, directeurs régents, censeurs et autres remplissant des fonctions analogues à celles des dits redevables ». ³

La loi de 1945 sur l'impôt extraordinaire dispose, quant à elle, que les sociétés par actions et les sociétés coopératives sont soumises à cet impôt sur l'ensemble de leurs bénéfices distribués ou non, ceci incluant les rémunérations allouées à leurs mandataires.

Etayée par des avis de l'avocat général Ganshof Van der Meersch, une jurisprudence constante a décidé à l'époque que le législateur a entendu faire, des administrateurs et commissaires de sociétés, « une catégorie spéciale de redevables de la taxe professionnelle, qui doivent l'impôt en raison de l'ensemble des émoluments et des rétributions diverses que ces personnes ont reçus de la société ». ⁴

Cette interprétation a ensuite été relayée par une partie de la doctrine : « Sont considérées comme rémunérations d'administrateur, etc., non seulement les rémunérations que ces personnes reçoivent pour l'exercice de leur mandat, mais également toute rémunération qu'elles reçoivent à un autre titre (celui de directeur p.ex.), ainsi que les honoraires, indemnités, commissions, etc., qu'elles touchent de la société pour leurs interventions même autres que celles qui relèvent de leur mandat... » ⁵

K. GHEYSEN, par contre, a démontré clairement que le législateur des années trente n'avait en réalité nullement l'intention de faire des administrateurs, liquidateurs et commissaires de

³ Arrêté du Régent du 15 janvier 1948 « portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus » (MB du 21.1.1948, p. 486).

⁴ Cass. 13.4.1948, JPDF, 1948, 126, avec note C. DEMEY ; Cass. Chambres réunies, 9.2.1950, Pas., 1950, I, 386 ; Cass. 21.2.1950, Rev. Jur. Fisc. Fin., 1950, 176 avec note M.R.W. ; Brux., 31.5.1950, Rev. Fisc., 1950, p. 435, AFT 1950-1951, p. 103 ; Cass. 6.12.1955, Pas. 1956, I, 336 ; Cass. 27.3.1962, Pas. 1962, I, 834 ; Cass. 5.4.1966, Pas. 1966, I, 1028.

⁵ A. TIBERGHEN. *Manuel de droit fiscal*. Editions de l'Institut fiscal et financier, 1955, p. 91.

sociétés une catégorie distincte de contribuables.⁶ La distinction opérée par le législateur portait sur des revenus, non sur des personnes.

2.- De 1962 à 1996

3.-

Survient la grande loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, publiée au Moniteur belge du 1^{er} décembre 1962 (où elle prenait 40 pages), loi qui fut appliquée pour la première fois aux revenus de 1963.⁷ Cette loi fait régulièrement référence aux lois coordonnées du 15 janvier 1948. Ainsi, en son article 6, range-t-elle parmi les revenus professionnels « les bénéfices, rémunérations et profits visés à l'article 25 §1 des mêmes lois coordonnées » (dont une partie du texte est citée supra n° 2).

Ce Code est ensuite modifié à plusieurs reprises, avant que la loi du 5 janvier 1976⁸ ne réécrive comme suit son article 27 §1 : « Les rémunérations visées à l'article 20, 2°, b) sont, quels qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi, toutes celles qui constituent, pour le bénéficiaire, **le produit d'un mandat** d'administrateur, de commissaire ou de liquidateur... » Un texte similaire, au §2, vise les « associés dans les sociétés de personnes ».

Ce texte nouveau paraissait faire clairement litige de tout principe d'attraction, de par l'utilisation des termes « rémunérations... qui constituent... le produit d'un mandat ». Les rémunérations constituant le produit d'un travail au service d'un employeur ne pouvaient être visées. Moins encore les bénéfices et les profits.

4.-

Dans un arrêt particulièrement critiquable, la Cour de cassation en a toutefois estimé autrement. Il s'agissait de l'hypothèse d'un administrateur de société, par ailleurs expert-comptable, facturant des honoraires à celle-ci. L'administration prétendait requalifier en rémunérations d'administrateur les profits du comptable. Confirmant un arrêt rendu par la

⁶ K. GHEYSEN. Op. cit. 173-175 ; K. GHEYSEN. Note sous Mons 14.12.1990. RGF 1991, 244 ; P. HINNEKENS et D. MEEUS. Op. cit. p. 332.

⁷ A. TIBERGHIE. *Une génération de contribuables*. Ced.Samsom, 1987, p.38.

⁸ Loi du 5 janvier 1976 relative aux propositions budgétaires 1975-1976. Moniteur du 6.1.1976, p. 81.

Cour d'appel de Liège le 6 janvier 1988 ⁹, la Cour de cassation a décidé que « ... le texte de cette disposition (art. 20, 2° b CIR) est semblable à celui qui constituait l'article 25 §1, 2° b des anciennes lois coordonnées du 15 janvier 1948 résultant de la loi du 13 juillet 1930 ; (...) qu'il ressort des travaux préparatoires de cet article 25 §1, 2° b, que le législateur a entendu faire des administrateurs, commissaires et liquidateurs de sociétés par actions, une catégorie spéciale de redevables de la taxe professionnelle ; que celle-ci est due en raison de l'ensemble des émoluments et rétributions diverses dont ces personnes ont bénéficié, quelle que soit la qualification donnée aux sommes perçues. » ¹⁰

Le mémoire faisait pourtant valoir : « que l'article 20 du Code opère une distinction très claire entre, d'une part, les revenus qu'il qualifie de rémunérations et qui sont versés aux travailleurs, administrateurs et associés actifs, et, d'autre part, les revenus qualifiés de bénéfices ou profits, lesquels sont encaissés par les indépendants ; que si l'on peut admettre que le législateur a pu tenter d'assimiler aux revenus d'administrateur, les rémunérations versées aux préposés qui sont également membres du conseil d'administration, il n'en va pas de même pour les bénéfices ou profits versés aux administrateurs qui exerceraient, par ailleurs, au bénéfice de la société une activité d'indépendant ; que l'interprétation faite par l'administration conduit à la conclusion absurde qu'il faudrait considérer comme revenus d'administrateur les sommes versées par une société à un commerçant qui est, par ailleurs, l'un de ses administrateurs, et lui livre des marchandises ou réalise à son profit des prestations de service ».

La Cour de cassation a donc pu décider que sont assimilés à des revenus d'administrateur les honoraires, commissions ou, plus généralement, les profits perçus par un mandataire, même autres que ceux relevant de l'exercice du mandat, et ceci nonobstant l'utilisation, dans le texte légal, des termes : « qui constituent, pour le bénéficiaire, **le produit d'un mandat** ». Sans doute, pour se donner bonne conscience, a-t-elle ajouté : « ... que l'arrêt constate, d'une part, que R.J., qui est administrateur de la demanderesse, s'occupe chaque matin de toute la comptabilité de l'entreprise et reçoit en contrepartie des « honoraires » relativement importants dont le montant atteint quasiment celui de l'ensemble des rémunérations de l'administrateur-délégué, avantages en nature compris, et, d'autre part, que ledit R.J. ne touche aucune indemnité en tant qu'administrateur ; (...) que, sur la base de ces

⁹ FJF, n° 88/133.

¹⁰ Cass. 19.10.1989. FJF n° 90/05.

considérations, l'arrêt a pu, sans violer les dispositions légales indiquées dans le moyen, décider que les sommes versées à R.J. constituaient des rémunérations visées à l'article 20, 2° b du Code des impôts sur les revenus. » Il y a là une application, quasi subliminale, de la théorie de la simulation, que la Cour écarte cependant, en rejetant la seconde branche du pourvoi qui soulevait la question. Un arrêt que rien n'excuse, cantonné dans une interprétation passiviste des textes, au mépris de leur libellé même.¹¹

Emboîtant le pas à la Cour de cassation, la jurisprudence à l'époque a, majoritairement, admis l'existence du principe.¹²

5.-

La coordination, en 1992, du Code des impôts sur les revenus¹³ a entraîné une réécriture de l'article 27, devenu 32, dans les termes suivants :

"Les rémunérations des administrateurs sont toutes les rétributions qui constituent, pour le bénéficiaire, le **produit de l'exercice de son mandat** ou de ses fonctions d'administrateur ou de liquidateur ou de fonctions analogues".

La précision complémentaire apportée par le législateur (« produit de l'exercice de son mandat », au lieu de « produit d'un mandat ») paraissait de nature à « verrouiller » la situation, et à interdire toute nouvelle tentative de requalification de bénéfices ou profits (en tout cas), voire même de rémunérations de salariés.

3.- De 1996 à 1999

6.-

Mû par une excellente idée, l'arrêté royal du 20 décembre 1996, confirmé par la loi du 13 juin 1997, a fusionné en une seule catégorie de revenus professionnels les revenus des

¹¹ Pour une critique de cet arrêt : J. KIRKPATRICK. Loc. cit. p. 316.

¹² Par arrêt du 14.12.1990 (RGF 1991, 241. Note K. GHEYSEN), la cour d'appel de Mons a accepté l'application du principe pour des honoraires versés dans le cadre d'un contrat de collaboration commerciale, mais non pour les versements effectués en exécution d'un contrat d'association en participation, ceci en raison du fait que la qualité d'administrateur n'avait pas été la cause fondamentale de la passation du contrat. Ce critère est totalement sans relevance.

¹³ Par arrêté royal du 10 avril 1992, confirmé par la loi du 12 juin 1992 (Moniteur du 30.6.1992). Pour un commentaire de cette coordination : T. AFSCHRIFT ed. al. *Le Code des impôts sur les revenus. Edition commentée du CIR 1992, au regard des anciennes dispositions du CIR*. Creadif, 1993.

administrateurs de sociétés anonymes et ceux des associés actifs de sociétés de personnes, abrogeant dans la foulée l'article 33 CIR.¹⁴ La définition des revenus des "dirigeants d'entreprises", née de cette fusion, a donc été revue, pour devenir ce qui suit :

"Les rémunérations des dirigeants d'entreprises sont toutes les rétributions allouées ou attribuées :

1° à une personne physique, **en raison de l'exercice d'un mandat** d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou de fonction analogue;

2° à une personne physique qui exerce au sein de la société une activité ou une fonction dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, technique ou financier, en dehors d'un contrat de travail".

Il pouvait s'en déduire que le législateur renonçait désormais définitivement au principe d'attraction (à supposer qu'il l'eut jamais voulu), ceci au départ des mots "**en raison de l'exercice d'un mandat ...**"

Interrogé à ce sujet, le Ministre des Finances avait clairement déclaré que le principe d'attraction ne s'appliquait plus aux mandataires exerçant également une activité salariée dans la même société.¹⁵ On pouvait donc croire la bête morte.

4.- Après 1999

7.-

Il se justifiait, en conséquence, de considérer que ce principe, qui était absurde, avait définitivement disparu de notre arsenal législatif, à tout le moins depuis 1996. C'était compter sans le législateur qui, appliquant les conseils de Boileau, s'est, en 1999, attaqué une nouvelle fois à la question. Retravaillant la définition des revenus de dirigeants d'entreprises, le législateur s'est demandé s'il était opportun d'avoir, en 1996, fait « passer à la trappe » le principe d'attraction. Les travaux préparatoires de la loi du 4 mai 1999 contiennent à ce sujet le passage suivant :

¹⁴ Pour un commentaire de la loi : *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 1996*. Bulletin fiscal du Guide fiscal permanent, 21.2.1997.

¹⁵ Doc. parl. Chambre, sess. ord. 1996-1997 n° 925/8 p. 7. Pour un commentaire : E. BOIGÉLOT. *Fiscalité des cadres et dirigeants d'entreprise*. Larcier, 2006, pp. 23 et ss.

"On profite en même temps de l'occasion pour exprimer plus clairement dans le texte légal ce qu'il est convenu d'appeler le "principe d'attraction". Bien que la rédaction de l'article 32 du C.I.R./92 continue (!?) à comprendre le principe d'attraction après les modifications qui ont été apportées par l'arrêté royal du 20 décembre 1996, des doutes ont néanmoins surgi à ce sujet à l'issue de commentaires divers.

Il n'est pas exclu que certains saisissent cette opportunité pour optimiser leurs rémunérations en tant que dirigeant d'entreprise, aussi bien sur le plan fiscal que parafiscal. Ils pourraient ainsi déduire deux fois leurs frais forfaitaires ou soustraire leurs revenus de l'assujettissement à la sécurité sociale des indépendants. Telle n'a pas été l'intention du législateur.

C'est la raison pour laquelle le texte légal fait clairement apparaître que le principe d'attraction continue à s'appliquer pour les administrateurs, les gérants, les liquidateurs et les personnes qui exercent des fonctions analogues auprès d'une personne morale. Ce principe d'attraction signifie que toutes les sommes et avantages qui sont alloués par des personnes morales à des personnes qui détiennent un tel mandat auprès de ces personnes morales, appartiennent à cette catégorie de revenus, même si ces sommes ou avantages rémunèrent d'autres tâches".¹⁶

Dès lors, l'article 32, réécrit par la loi du 4 mai 1999, s'exprime comme suit :

"Les rémunérations des dirigeants d'entreprises sont **toutes les rétributions** allouées ou attribuées à une personne physique :

1° qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues,

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail".

La généralité des termes utilisés, de même que les déclarations faites en cours d'élaboration de la loi, amènent à considérer que le principe a été, soit maintenu (?), soit réintroduit, soit, à supposer qu'il n'y ait jamais figuré, enfin introduit dans le Code. De surcroît, et pour ne pas faire dans la demi-mesure, le législateur a fait rétroagir cette modification à compter de l'exercice d'imposition 1998.¹⁷

¹⁶ Doc. Parl. Chambre, sess. Ord. 1998-1999, pp. 3-4.

¹⁷ Pour un commentaire de la loi : *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 1999*. Le Courrier Fiscal, 2000, pp. 10 et ss.

8.-

Par la loi du 4 mai 1999, était aussi introduit dans l'article 32 CIR un troisième alinéa libellé comme suit : « L'alinéa 1er n'est pas applicable aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, pour autant que les revenus de biens immobiliers qu'ils perçoivent de cette même association ou personne morale ne soient pas pris en considération pour la requalification à titre de rémunération visée à l'alinéa 2, 3°. »

Cette disposition nouvelle a d'abord eu pour effet de relancer le débat sur le statut juridique exact des administrateurs d'ASBL : dirigeants d'entreprise, ou titulaires de profession libérale ? Les deux premiers alinéas de l'article 32 ne faisant référence qu'aux sociétés, l'administration fiscale soutenait que les administrateurs d'ASBL (en tout cas des « authentiques » ASBL) n'étaient pas des « dirigeants d'entreprise », mais des « titulaires de profession libérale ». Or, voici que réapparaissait l'ASBL dans l'article 32 !¹⁸

L'introduction de cet alinéa nouveau a eu par ailleurs pour conséquence, inattendue, qu'une restriction soit apportée à ce principe d'attraction, depuis peu rétabli dans le code.

En date du 7 décembre 1999, a été introduit devant la Cour d'Arbitrage un recours en annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 réintroduisant le principe dans le CIR. Ce recours en annulation était l'œuvre d'un employé d'une société anonyme, y exerçant une activité salariée mais qui, par ailleurs, avait été désigné comme administrateur à mandat gratuit par décision de l'assemblée générale de la même société. A cette action est venu se joindre en qualité de partie intervenante un ouvrier mécanicien, qui avait, lui aussi, été désigné par ailleurs comme administrateur à titre gratuit de sa société. Ces deux personnes demandaient annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999. Elles ne pouvaient accepter que les revenus qui leur étaient versés, en qualité de salariés de la société, fussent considérés comme des revenus d'administrateur, par application du principe d'attraction. Elles soutenaient aussi que la loi de 1999 était discriminatoire, en ce qu'elle prétendait taxer comme revenus de dirigeants d'entreprises les revenus de salariés qu'ils percevaient en provenance de

¹⁸ L. DEBART. *La fiscalité des collaborateurs*. In : *La fiscalité des ASBL*. Anthemis, 2007, pp. 121 et ss ; E. BOIGELOT. Op. cit. p. 15 ; J.-P. BOURS. *Le fisc et l'administrateur d'ASBL*. L'Echo du 23.10.2007 ; J. VAN DYCK. *Le statut incertain des administrateurs d'ASBL*. Tendances du 19.6.2003, p. 73 ; X. *Les administrateurs d'une ASBL : des « dirigeants d'entreprise » ?* Le Fiscologue du 23.5.2003, p. 1.

la société, alors que tous les autres contribuables sont taxés en fonction de la nature juridique de leurs revenus. Ils faisaient enfin valoir qu'ils étaient traités de façon discriminatoire par rapport aux salariés d'une ASBL qui, par ailleurs, exercent au sein de celle-ci un mandat gratuit, parce que, dans leur cas, le principe d'attraction ne sera pas d'application, en exécution du dernier alinéa de l'article 32, introduit dans le Code, comme dit ci-avant, par la loi du 4 mai 1999.

L'arrêt de la Cour d'Arbitrage rendu le 1.3.2001¹⁹, recevant ce recours, contient un alinéa surprenant, rédigé dans une langue qu'il est peu habituel de lire sous la plume des dignes magistrats de cette juridiction suprême. Le point A.4.2 de la décision, énonçant les moyens invoqués, s'exprime en effet comme suit : "Le Conseil des Ministres, qui n'ose pas prétendre que le principe d'attraction n'a jamais été abandonné par le législateur (l'arrêté royal du 20 décembre 1996 semblant avoir fait l'objet d'un "*mégacafouillage*"²⁰ tant au niveau de sa rédaction que dans son interprétation) ni donc qu'il n'y a aucune rétroactivité, estime que cette rétroactivité, voulue par le législateur, est raisonnablement justifiée".

Pour le reste, l'arrêt s'exprime essentiellement dans les termes suivants :

"Bien que le principe d'attraction, considéré dans sa généralité, soit certes pertinent au regard du but consistant à empêcher que, par suite d'une scission des revenus professionnels, deux déductions forfaitaires soient possibles pour les frais professionnels, il ne l'est pas par rapport à la situation des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société où elles détiennent aussi un mandat non rémunéré d'administrateur. En effet, elles ne peuvent bénéficier d'une double déduction forfaitaire puisqu'elles ne touchent aucune rémunération du fait de l'exercice de leur mandat. Le Conseil des ministres ne démontre pas – et la Cour n'aperçoit pas – en raison de quels abus une exception n'est prévue que pour les administrateurs non rémunérés d'une association sans but lucratif.

L'article 2 entrepris de la loi précitée du 4 mai 1999 viole donc les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il vise sans justification les personnes physiques qui exercent des fonctions salariées dans une société commerciale où elles sont aussi titulaires d'un mandat gratuit d'administrateur".

¹⁹ Arrêt n° 30/2001.

²⁰ En néerlandais : "*grote verwarring*" g5person

La Cour d'Arbitrage conclut en conséquence que l'article 2.A.1° et l'article 48 §.1 de la loi du 4 mai 1999 doivent être annulés "en tant qu'ils s'appliquent à des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles exercent également, à titre gratuit, un mandat d'administrateur, de garant, de liquidateur ou des fonctions analogues". L'on pouvait en effet difficilement soutenir qu'il y avait risque, dans cette hypothèse, d'une double déduction du forfait de l'article 51 CIR, puisqu'en réalité, ces contribuables ne percevaient qu'un seul revenu. L'on peut d'ailleurs également s'interroger sur le risque qu'il y avait de voir ces contribuables prétendre erronément qu'ils étaient salariés et non indépendants.²¹

Il s'ensuit que tout contribuable salarié d'une société, qui y exerce par ailleurs des fonctions d'administrateur à mandat gratuit, peut faire valoir que le principe d'attraction ne lui est pas applicable. Il devra toutefois veiller à ne pas donner en location à la même société un immeuble, moyennant paiement d'un loyer brut dont le montant excèderait 5/3 du revenu cadastral revalorisé (article 32, alinéa 2, 3° CIR).

9.-

Le législateur a depuis lors tenu compte de cet arrêt puisque, par loi du 27 décembre 2005, il a ajouté à l'article 32 un quatrième alinéa libellé comme suit : « L'alinéa 1^{er} n'est pas applicable non plus aux personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société dans laquelle elles exercent également un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues, pour autant que les revenus de biens immobiliers qu'ils perçoivent de cette société ne soient pas pris en considération pour la requalification à titre de rémunération visée à l'alinéa 2, 3°. »

II. Portée actuelle du principe

1.- Raison d'être

10.-

²¹ Pour un commentaire de cet arrêt : P. BELLEN. *Annulation partielle du principe d'attraction*. Actualités fiscales, 14.3.2001 ; J. VAN DYCK. *Cour d'arbitrage : annulation partielle du principe d'attraction*. Le Fiscologue du 9.3.2001.

Le principe d'attraction avait autrefois une raison d'être de bien plus grande importance qu'aujourd'hui.

Sous l'empire de la loi du 16 décembre 1945 créant un impôt extraordinaire, il s'agissait de réintroduire, dans la base imposable des sociétés pas actions et coopératives, tous émoluments versés à leurs administrateurs.

Puis, de 1963 à 1989, la base imposable des sociétés par actions a continué à inclure les rémunérations versées aux administrateurs, à l'exception de celles rétribuant des fonctions réelles et permanentes. Qu'il faille y ajouter d'autres rétributions était donc loin d'être indifférent.²²

A partir de 1989²³, toutefois, la seule justification qui se puisse encore trouver à ce principe d'attraction, et elle est évoquée dans les travaux préparatoires de la loi du 4 mai 1999 cités ci-avant, est que des administrateurs, se faisant en sus rémunérer en qualité de salariés, « pourraient ainsi déduire deux fois leurs frais forfaitaires ». Quand on sait que le montant de ces derniers est plafonné, par l'article 51 CIR, à la somme de 2.555 euros²⁴, on a quelque idée de la mesquinerie qui sous-tend ce principe. Le requalification de rémunérations de salariés en revenus de dirigeant d'entreprise pourrait avoir pour conséquence complémentaire une majoration pour absence ou insuffisance de versement anticipé, si le montant du précompte professionnel retenu ne couvre pas celui de l'impôt (article 157 CIR) : ce n'est guère plus glorieux.

11.-

Peut-on trouver une justification « sociale » au principe d'attraction ? On pourrait y croire, en relisant les travaux préparatoires de la loi de 1999 : « Il n'est pas exclu que certains saisissent cette opportunité pour optimiser leurs rémunérations en tant que dirigeant d'entreprise, aussi bien sur le plan fiscal **que parafiscal**. Ils pourraient (...) **soustraire leurs revenus de l'assujettissement à la sécurité sociale des indépendants**. »

Ce vœux pieux du législateur fiscal, prétendant jouer les chevaliers blancs jusque dans le champ clos du droit social, ne doit pas être perçu comme autre chose qu'une rodomontade. Le

²² J. BAETEN. *Fiscalité directe des PME : survol historique et bilan provisoire*. RGF, 2006, pp. 20 et ss.

²³ La loi du 22 décembre 1989 a admis le principe de la déduction en charges professionnelles de toutes les rémunérations payées aux administrateurs.

²⁴ Indexés, soit, pour l'exercice 2010, la somme de 3.540 euros.

droit social admet la « double casquette »²⁵ : il suffit de songer à l'hypothèse du salarié bénéficiant d'une grande ancienneté, à qui les administrateurs viennent demander de siéger avec eux au conseil.

L'INASTI lui-même n'est pas dupe, qui a consacré son conseil d'administration du 4 avril 2001 à la question. Il suffira de citer le passage suivant de ce document : « Il importe de ne pas perdre de vue que **le principe d'attraction est une construction purement fiscale** ²⁶ dont le but est d'éviter que les contribuables n'appliquent deux fois le forfait pour charges (...). En réalité, le principe d'attraction n'a aucune incidence sur le calcul des cotisations sociales. Seuls les revenus professionnels que l'intéressé a recueillis en qualité de travailleur indépendant durant la période pour laquelle il était assujéti à l'arrêté royal n° 38, entrent en ligne de compte pour constituer l'assiette des cotisations (...). Il y a seulement glissement de la charge de la preuve : lorsque le principe d'attraction trouve à s'appliquer, les intéressés doivent prouver eux-mêmes que les revenus communiqués par les services de contributions compétents en vue du calcul des cotisations sociales, doivent être diminués. »²⁷ Inutile de dire que cette preuve n'est pas difficile à rapporter, dans la mesure où ces revenus ont été soumis à des cotisations versées à l'ONSS.

2.- Libellé du texte

12.-

Depuis l'entrée en vigueur, rétroactive, de la loi du 4 mai 1999, le principe d'attraction est, nous le savons, consacré dans le Code. Mais il l'est de façon quasi subliminale, dans les termes suivants : «Les rémunérations des dirigeants d'entreprises sont **toutes les rétributions** allouées ou attribuées à une personne physique », laquelle est un dirigeant de première ou de seconde catégorie, selon la typologie proposée par l'article 32.

Seules sont donc visées les « rétributions ».

Ce terme n'est pas défini à l'article 2 du Code. Mais on l'y trouve en deux autres endroits : outre à l'article 32, il figure deux fois à l'article 31 ; au premier alinéa (« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le

²⁵ Pour un exposé sur la question : E. BOIGELOT. Op. cit. pp. 57 et ss.

²⁶ Ce n'est pas nous qui soulignons.

²⁷ Document CA Etudes n° 648/3994.

produit du travail au service d'un employeur. »), de même qu'au début du second alinéa (« ... les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues... »).

Il faut en conséquence en déduire que le mot « rétributions » utilisé à l'article 32 CIR doit s'interpréter comme étant un synonyme de « rémunérations », d'abord en raison de la répétition du membre de phrase « les rémunérations... sont toutes rétributions » dans les articles 31 et 32, ensuite en raison du fait que les traitements, salaires, etc, (tous éléments constitutifs de la rémunération), sont qualifiés eux-mêmes à l'article 31 de « rétributions ».

3.- Sphère d'application du principe

13.-

Quels sont exactement les revenus, définis comme étant des « rétributions », qui, par application du principe d'attraction, peuvent se voir requalifiés en revenus de dirigeants d'entreprise ?

Observons d'abord que le Code des impôts sur les revenus, en sa mouture actuelle, repose sur une double *summa divisio* : d'abord la division entre revenus immobiliers, mobiliers, professionnels et divers, inscrite à l'article 6, ensuite, au sein des revenus professionnels eux-mêmes, la division entre bénéfices, profits, rémunérations, enfin « pensions, rentes et allocations en tenant lieu », inscrite cette fois à l'article 23.

Ce n'est donc pas sur base d'une distinction entre contribuables que s'est structuré le Code, mais sur base d'une distinction entre revenus. L'affirmation selon laquelle le législateur a entendu faire, des administrateurs de sociétés, une catégorie spéciale de contribuables, exprimée dans la jurisprudence afférente à la législation antérieure à la réforme de 1962, est aujourd'hui totalement sans relevance (et l'était déjà à l'époque).

Parmi les quatre catégories de revenus taxables à l'impôt des personnes physiques figurent les revenus professionnels. Parmi ces derniers, figurent, notamment, d'une part les rémunérations - c'est-à-dire les rétributions - versées aux salariés, d'autre part les rémunérations - c'est-à-dire les rétributions - versées aux dirigeants d'entreprise.

14.-

Il s'ensuit pour première conséquence que les revenus immobiliers, mobiliers et divers ne sont pas concernés par le principe d'attraction. Ces revenus relèvent de catégories autres que celle des revenus professionnels, et ne sont donc assurément pas des « rétributions ». Tous les dictionnaires définissent la « rétribution » comme le « prix d'un travail ». Le législateur n'aurait, de toute évidence, pas utilisé le terme « rétributions » pour désigner des revenus autres que professionnels.²⁸

Les loyers et les intérêts sont, d'ailleurs, susceptibles eux-mêmes de requalifications spécifiques, les premiers en revenus professionnels, les seconds en dividendes, par application des articles 32 alinéa 2, 3° et 18, 4°. Si une requalification des loyers est prévue par le deuxième alinéa de l'article 32, elle ne peut l'être aussi par le premier.²⁹

15.-

Qu'en est-il des « bénéfices » et « profits » ? Une partie de la jurisprudence, et même de la doctrine, ont admis l'application du principe d'attraction à ces types de revenus.³⁰ C'est manifestement une erreur. Nous avons vu ci-dessus que le Code procède à une distinction entre les bénéfices, les profits et les rémunérations, et qu'il n'utilise le terme « rétributions » qu'en référence à la notion de rémunérations.

Par ailleurs, les travaux préparatoires de la loi de 1999 ont exprimé le souci du législateur d'empêcher que les administrateurs soustraient « leurs revenus de l'assujettissement à la sécurité sociale des indépendants ». Si ces revenus sont des bénéfices ou des profits, ils sont, de toute façon, soumis à des cotisations pour indépendants : ce ne sont donc pas ces revenus-là que le législateur a voulu viser. Enfin, les bénéfices constituent une catégorie de revenus pour laquelle la déduction d'un forfait de frais n'est pas admise ; ils ne peuvent donc avoir été visés par une loi dont les travaux préparatoires précisent qu'elle a pour objet d'empêcher que soient déduits « deux fois (les) frais forfaitaires. »

On observera que l'administration a accepté d'exclure des revenus professionnels susceptibles d'être concernés par le principe, d'une part les honoraires des avocats, d'autre part ceux des architectes, ceci en raison de l'indépendance requise pour l'exercice de ces professions.³¹

²⁸ Pour les revenus divers : Appel Gand 11.3.1977. Bull. Contr. 1977, n° 574.

²⁹ Dans le même sens : P. HINNEKENS et D. MEEUS. Op. cit. pp. 333 et ss.

³⁰ Par exemple : D. DARTE, N. HONHON et L. VAN ACKER. *Les personnes physiques et l'impôt*. Anthemis, 2008, p. 261 ; Appel Bruxelles 20.1.1981. JDF 1982, 164 ; Appel Liège, 6.1.1988. FJF n° 88/133.

³¹ Comm. Adm. CIR n° 32/6.

Cette exclusion n'est pas plus justifiée que la position contraire : pourquoi les architectes et les avocats et non, par exemple, les experts-comptables ?

16.-

Enfin, qu'en est-il des capitaux tenant lieu de pensions ? Un administrateur recevant, à l'âge de 65 ans, un capital tenant lieu de pension complémentaire, sans avoir préalablement démissionné de ses fonctions, ne risque-t-il pas de se voir imposé au taux plein sur le montant de ce capital, par application du principe d'attraction, en tout cas dans les hypothèses où le capital lui est versé par la société elle-même (hypothèses de l' « assurance-dirigeant », ou de la convention de complément de pension « autofinancée ») ? La question est évidemment de première importance.

Plusieurs décisions judiciaires ont admis l'application en l'espèce du principe d'attraction.³² L'administration a toutefois évolué et, dans une circulaire du 18 juillet 1991, a admis que le capital alloué pouvait bénéficier des taux réduits prévus par l'article 171 CIR (en principe 16,5 ou 10 %) dans les conditions suivantes :

- a) le bénéficiaire doit avoir exercé auparavant, dans la société, en vertu d'un contrat de travail, une fonction salariée soumise à l'ONSS et distincte de son mandat d'administrateur ;
- b) le capital doit avoir été convenu contractuellement et représenter une pension extra-légale liée à l'activité salariée et non au mandat d'administrateur ;
- c) le capital est octroyé à l'occasion de la cessation définitive de l'activité salariée parce qu'un certain âge est atteint ou pour cause de décès ;
- d) l'activité poursuivie au sein de la société doit rester strictement limitée au mandat général d'administrateur proprement dit.³³

Cette position adoptée par l'administration est totalement inacceptable. En réalité, les capitaux tenant lieu de pension complémentaire ne peuvent être visés par le principe d'attraction et, par voie de conséquence, taxés au taux plein de l'impôt des personnes physiques, et ce pour une triple raison au moins. D'abord, ces capitaux ne sont pas des « rétributions ». Ils sont visés par

³² Cass. 12.10.1989. JDF 1990, 103 et Note NEMERY de BELLEVAUX ; Appel Liège, 15.6.1988. Bull. Contr., 1988, n° 685, p. 1448.

³³ Circ. N° Ci. RH. 241/431.883 du 18 juillet 1991. Bull. Contr. 1991, n° 708, p. 1908. Comm. Adm. CIR n° 32/7.

les articles 23 §1, 5° et 34 CIR, non par les dispositions concernant les « rémunérations ». Ensuite, l'objectif de cette disposition, qui est d'empêcher une double déduction du forfait de charges professionnelles, démontre que la loi de 1999 n'a pu vouloir les viser. Il en va de même, d'ailleurs, pour l'objectif pseudo-social de la même loi : ces capitaux seront de toutes façons assujettis à la sécurité sociale. Enfin, à supposer même –quod non- qu'il y ait lieu de leur faire application du principe d'attraction, ce n'est pas parce que ce sont devenus, par requalification, des « revenus de dirigeants », qu'ils doivent être nécessairement soumis au taux plein de l'impôt des personnes physiques. Même requalifiés, ces capitaux répondent aux conditions des articles 34 et 171 CIR, et peuvent bénéficier d'une taxation distincte aux taux réduits.³⁴

17.-

Il faut déduire de ce qui précède que les « rétributions », pouvant être requalifiées en revenus d'administrateurs par application du principe d'attraction, sont exclusivement les rémunérations de salariés visées à l'article 31. La distinction, faite par une certaine doctrine, estimant que le principe d'attraction opère tant « de manière horizontale que verticale » (sic), est donc tout à fait dénuée de fondement.³⁵

4.- Principe d'attraction et bénéfice des taux réduits

18.-

Pour qu'une société bénéficie des taux réduits, l'une des conditions à remplir aujourd'hui est qu'elle alloue à au moins un de ses dirigeants une rémunération à charge du résultat de la période imposable au moins égale à la somme de 36.000 euros (article 215 alinéa 3, 4° CIR). Il s'agit de ce qu'on avait surnommé la « règle du million », lorsqu'elle était exprimée en francs belges non indexés.

Dans une hypothèse où un dirigeant aurait perçu une rémunération inférieure à ce montant, mais aurait en sus été rémunéré en qualité de salarié, et où le total des deux rémunérations excéderait le plancher de l'article 215, il est hors de doute que le bénéfice des taux réduits

³⁴ Dans ce sens : Appel Gand, 14.3.1989. RGF 1989, 244 et Note K. GHEYSEN ; Gand 31.1.2002. Le Courrier fiscal 2002 et Note W. DEFOOR ; pour une critique de la position administrative : F. JACOBS. Le Courrier Fiscal, 2001/7.

³⁵ A. TIBERGHIE. *Manuel de droit fiscal*. Kluwer, 2008, n° 1159. Cette distinction a été reprise, sans grand souci d'esprit critique, par L. HERVE. *Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise*. In : *Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages*. Bruylant, 2000, p. 247.

devrait être consenti à la société. Par application du principe d'attraction, l'administrateur serait taxé sur un revenu de dirigeant d'un montant supérieur au « million » requis, et la condition posée par l'article 215 se trouverait automatiquement remplie.³⁶

Mais qu'en serait-il, dans l'hypothèse d'un dirigeant exerçant son mandat à titre gratuit, par ailleurs rémunéré à concurrence de plus du « million » et, aujourd'hui, de 36.000 euros dans le cadre d'un contrat de travail ? Nous avons vu ci-avant (n° 8) que la Cour d'arbitrage, par arrêt du 1^{er} mars 2001, a décidé qu'il n'y avait pas lieu à application du principe d'attraction dans cette hypothèse. Saisie de ce nouveau problème, elle n'en a pas moins décidé, par arrêt du 16 février 2005³⁷, que, même si le principe d'attraction ne trouve pas à s'appliquer, les rémunérations versées à un salarié (par ailleurs dirigeant de l'entreprise) doivent être prises en considération pour l'application de l'article 215 alinéa 3, 4° CIR. En d'autres mots, le terme « rémunérations » contenu dans cet article ne vise pas exclusivement les rémunérations de dirigeant d'entreprise, mais aussi celles allouées à un salarié par ailleurs dirigeant.

La Cour d'arbitrage est allée plus loin encore dans un arrêt du 22 novembre 2006.³⁸ Il s'agissait cette fois d'un administrateur à mandat gratuit, mais facturant à la société des prestations d'ingénieur-conseil, et percevant donc des profits, d'un montant supérieur au plancher du « million ». La Cour d'arbitrage a estimé qu' « il n'est (...) pas justifié de distinguer, en ce qui concerne le bénéfice du taux d'imposition réduit, les sociétés selon qu'elles distribuent à leur administrateur ou associé actif une rémunération au sens des articles 32 et 33 ainsi que 31 du même Code ou des profits de profession libérale. » L'on trouvera moins opportune la deuxième partie de l'arrêt (motif B.8.) qui se fourvoie sur l'interprétation à donner au principe d'attraction, d'autant que la Cour se fonde sur les travaux préparatoires d'une loi... qui l'a fait disparaître.³⁹

Conclusion : nature juridique du principe

19.-

³⁶ Dans ce sens : Appel Anvers 24.12.2002. FJF 2003/162.

³⁷ Arrêt n° 37/2005.

³⁸ Arrêt n° 176/2006.

³⁹ La loi du 13 juin 1997 confirmant l'arrêté royal du 21 décembre 1996 (supra n° 6).

L'objectif avéré de cette disposition doit permettre d'en induire la nature juridique. Voulant empêcher qu'un dirigeant d'entreprises déduise deux fois le forfait de frais (ce qui, après tout, n'a rien d'interdit pour quelqu'un exerçant une double activité), le législateur présume que le rapport juridique liant le dirigeant à la société permet au premier d'imposer à la seconde de se rendre complice d'une simulation.⁴⁰

Le texte est donc une « disposition anti-évitement », à la motivation particulièrement mesquine, instaurant une présomption irréfutable de simulation.⁴¹ Il s'ensuit qu'il n'est pas sans accointances avec ces deux autres présomptions du Code permettant, l'une, une requalification de loyers en revenus professionnels, et, l'autre, une requalification d'intérêts en dividendes.⁴²

Mais, à la différence de ces deux textes, la requalification ne « fonctionne » qu'en droit fiscal... Requalifiée en revenu de dirigeant, donc d'indépendant, la rémunération du salarié ne perd pas son statut social ; tout au plus y a-t-il sur ce point « glissement de la charge de la preuve ». C'est éclairant quant à la fragilité du texte : là où l'administration fiscale est autorisée à voir une simulation, ONSS et INASTI ne sont pas dupes, préférant opter pour l'expectative.

Ce principe doit donc, de toute évidence, s'interpréter de la façon la plus rigoureuse qui soit (*In dubio contra fiscum*). Il faut d'abord tenir compte de son libellé même : le recours à la notion de « rétributions » exclut en tout cas les revenus autres que professionnels, et, si l'on se fonde sur le parallélisme introduit dans le Code entre « rétributions » et « rémunérations », les « bénéfices », les « profits » et les « pensions ». Il faut ensuite se fonder sur sa raison d'être, explicitée dans les travaux préparatoires de la loi du 4 mai 1999 : l'objectif premier est d'empréférer8345A..85e0 12 409.4395 283.4pi652chTc 0v40(n470 12 187.98 366.0 1Tw 14.85)Tj-0.0001

sérieux- est d'empêcher les dirigeants de soustraire une partie de leurs revenus de l'assujettissement à la sécurité sociale des indépendants, ce qui –une fois encore !- exclut à la fois les « bénéfices », les « profits » et les « pensions ».

Quand donc verrons-nous disparaître du Code ce principe à la fois obsolète, évanescent et pusillanime ?

Jean-Pierre BOURS

Avocat

Chargé de cours ULg/HEC