

Commentaire des arrêts de la Cour d'appel d'Anvers des 17 septembre 2024 et 4 février 2025

A : SRL CALL +

De : Sébastien Watelet - Lisa Delinte

Objet Comprendre le risque de rejet de la déduction du plan d'options sur actions

L'inquiétude est palpable sur les réseaux sociaux face aux récentes décisions de jurisprudence quant à la déduction des frais liés aux plans sur options. Pourtant, les arrêts rendus dernièrement par la Cour d'appel d'Anvers du 17 septembre 2024 et du 4 février 2025 ne réinventent pas la poudre par rapport à ce qui a déjà décidé ces dernières années par d'autres cours et tribunaux du Pays.

Le coût lié à l'attribution d'une option sur action à un dirigeant n'est déductible que pour autant que les conditions légales énoncées à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus soient respectées.

Dans les deux litiges tranchés par la Cour d'appel d'Anvers, l'administration fiscale remettait en cause la déductibilité des frais engagés au motif que la société n'apportait pas la preuve que les frais exposés constituaient la contrepartie de prestations effectivement fournies.

La société soutenait que son dirigeant était la seule personne qui effectuait des prestations pour la société et que l'attribution d'options sur actions a été mentionnée dans un procès-verbal de l'assemblée générale.

Selon la Cour, il appartient bien à la société d'apporter la preuve que l'attribution des options (et le coût qui en résulte pour la société) constitue la contrepartie d'une prestation effective. Il n'est, cependant, pas nécessaire que la société apporte la preuve de l'existence de prestations supplémentaires¹.

Dans ces affaires, la Cour a considéré que cette preuve n'était pas apportée. Selon elle, il est insuffisant de se référer à des prestations listées de manière générale ou encore de soutenir que l'assemblée générale a approuvé l'attribution du plan. De même l'établissement d'une fiche 281.20 ou l'approbation des comptes annuels comprenant l'écriture des ATN est insuffisant. Elle fait également un lien entre les prestations du dirigeant et la cause de l'octroi

¹ Voy. également dans le même sens Civ. Brabant wallon, 24 février 2023, RG 21/1495/A, disponible www.tawxin.be



des options sur actions. A défaut d'une cause identifiable, elle considère l'octroi du plan comme une libéralité² non déductible dans le chef de la société.

Que retenir de ces deux arrêts ?

La conclusion à laquelle parvient la Cour dans ces deux litiges s'explique aisément par le fait qu'aucun des documents dont question ci-dessus ne permet d'établir un lien entre le plan d'option et l'exécution effective de prestations au profit de la société. L'identification de ce lien est pourtant essentielle.

Les rémunérations des dirigeants d'entreprises sont considérées comme des frais professionnels conformément à l'article 195 §1^{er} CIR. Toutefois, ce n'est pas pour autant que toute rémunération est automatiquement déductible. Les conditions de l'article 49 CIR doivent impérativement être remplies.

Depuis quelques années, les cours et tribunaux du pays³ se sont alignés afin de considérer que la théorie de la rémunération, appliquée en matière fiscale, signifiait que les frais exposés par une société en vue d'allouer un ATN à ses dirigeants sont déductibles **à condition** qu'ils aient pour contrepartie des prestations effectives accomplies par ces mêmes dirigeants.

Ce principe a été énoncé dans un arrêt de cassation dès 2016 où trois principes ressortaient déjà :

1. la seule mention d'un ATN sur une fiche de revenus ne suffisait pas à démontrer que les frais ont pour contrepartie des prestations effectives⁴ ;
2. la charge de la preuve des prestations réelles est dans le chef du contribuable⁵ ;
3. les dépenses doivent répondre aux exigences de l'article 49 CIR, ainsi à défaut, l'administration fiscale peut toujours rejeter les frais engagés⁶.

L'appréciation de l'effectivité des prestations reste une question de fait. Les cas soumis à la Cour d'Anvers ne s'éloignent pas de ces enseignements puisque la preuve que les prestations effectives du dirigeant étaient à l'origine de cet avantage en nature ne pouvait être déduit des éléments de fait.

A notre sens, les décisions auraient pu être différentes si le procès-verbal d'assemblée générale avait mentionné que l'attribution d'options sur actions constituait une rémunération alternative attribuée en contrepartie des prestations effectuées par le dirigeant au profit de la

² Fiscalement, le régime reste identique. La « libéralité » prétendue sera considérée comme une dépense non admise. Le terme utilisé peut porter à confusion. Toutefois, la Cour veut uniquement indiquer qu'il n'y a pas de lien professionnel de sorte que les conditions de l'article 49 CIR ne sont pas remplies...

³ Voy not. Anvers, 5 décembre 2023, RG 2022/AR/1017, disponible sur www.taxwin.be ; Civ. Brabant wallon, 24 février 2023, RG 21/1495/A, disponible www.taxwin.be ; Cass. 14 octobre 2016, RGF.14.0203.N disponible sur www.taxwin.be ; Cass. 15 octobre 2015, F14.0161.N sur disponible sur www.taxwin.be ; Gand, 25 mars 2014, RG 2012/AR/3165, disponible sur www.taxwin.be

⁴ Gand, 25 mars 2014, RG 2012/AR/3165, disponible sur www.taxwin.be

⁵ Cass. 14 octobre 2016, RGF.14.0203.N disponible sur www.taxwin.be

⁶ Gand, 6 septembre 2016, RG 2015/AR/1022 disponible sur www.taxwin.be



société. Une alternative serait de rédiger une convention entre la société et son dirigeant dans laquelle seraient identifiées les prestations fournies par le dirigeant ainsi que la contrepartie – dont l'attribution d'options – de ces prestations.

En conclusion, il est conseillé d'établir une convention mentionnant l'attribution une rémunération alternative en contrepartie des prestations, de consigner au sein d'un procès-verbal d'assemblée générale la politique de rémunération choisie en précisant de manière concrète les éléments d'espèce sans être lacunaire et, idéalement, de tenir et conserver des timesheet des prestations réalisées.

