

PACIOLI



Comment optimiser la répartition du résultat ?

Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, les mois de mai et de juin sont les mois par excellence des assemblées générales dans les P.M.E.

En ce qui concerne les rapports en la matière, nous vous renvoyons à l'exemple développé dans un numéro antérieur du Pacioli. ⁽¹⁾ Nous n'insisterons jamais assez sur l'importance d'établir un rapport reprenant plus d'informations que les seuls points prévus par la loi. Ainsi, pour éviter les problèmes entre les associés, le point relatif à la situation des comptes courants est indispensable.

L'un des points de cet ordre du jour porte sur la répartition du résultat. À cet égard, nous avons quelques réflexions à formuler qui ne manqueront pas d'intéresser les professionnels. Les compléments d'information et suggestions en la matière sont en outre toujours les bienvenus. Nous nous penchons d'abord sur les dispositions statutaires et ensuite sur les comptes annuels avec « répartition du résultat ».

Les statuts

On rencontre souvent la formulation suivante : « L'excédent favorable du bilan, déduction faite de toutes les charges, des frais généraux, des provisions requises et des amortissements, constitue le bénéfice pur de la société. Sur le bénéfice net est opéré un prélèvement d'au moins un vingtième pour constituer la réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve atteint le dixième du capital social. Le solde est réparti entre les associés sous la forme d'un dividende, à concurrence des actions détenues et des versements effectués par chacun d'eux ». Cette dernière phrase est heureusement souvent formulée de manière plus claire, à savoir : « Le solde est mis à la disposition de l'assemblée générale ».

(1) « Rapport de l'assemblée générale » - Pacioli 95, 31 mars 2001

Quelques réflexions

- Les textes cités concernant la répartition du résultat et des réserves nous paraissent « vieillots » et totalement incompréhensibles. Pourquoi ne pas utiliser simplement la formulation suivante : « À la fin de l'exercice, le(s) gérant(s) établit (établissent) un inventaire ainsi que les comptes annuels. Pour l'établissement de ces documents, le(s) gérant(s) se conformera (conformeront) aux prescriptions du Code des sociétés et du droit comptable. Sur proposition de l'organe d'administration, l'assemblée générale décide de la répartition du résultat conformément aux prescriptions du Code des sociétés et du droit comptable. » ?
- On parle presque toujours de répartition du bénéfice. Qu'en est-il en cas de perte ? En cas de perte, une répartition du résultat est en effet aussi possible sur la base, par exemple, des résultats réalisés précédemment. Ainsi, il est parfaitement possible qu'un dividende soit distribué en dépit de l'existence d'un résultat négatif. En outre, l'assemblée générale peut décider de réaménager les « réserves » et / ou de réaménager le « bénéfice reporté » / la « perte reportée » au moyen des réserves existantes. Le titre de cette disposition statutaire devrait donc être : Répartition du résultat. L'A.R. relatif aux comptes annuels parle en outre aussi d'affectations et

SOMMAIRE

- **Comment optimiser la répartition du résultat ?** **1**
- **Assouplissement de l'obligation LIMOSA pour les congrès scientifiques et les réunions en cercle restreint** **6**
- **Le Conseil de l'UE a adopté le paquet TVA** **7**

prélèvements » (art. 89 et 93 de l'A.R. du 30 janvier 2001). Le mot « résultat » et la notion de « Résultat à affecter » sont retrouvés dans la législation concernant la comptabilité des crèches etc. ⁽²⁾.

- Les statuts des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple parlent aussi souvent de « comptes annuels ». Bien que ces formes de sociétés doivent en principe déposer des comptes annuels, elles relèvent souvent des exceptions. Voir aussi à cet égard un article antérieur.⁽³⁾ Concrètement, cela signifie qu'en réalité, il n'y a pas lieu d'établir des comptes annuels pour de telles sociétés, mais uniquement un bilan interne et un compte de résultats interne. En d'autres termes, une disposition statutaire qui renvoie à des comptes annuels est, dans la plupart des cas, difficilement compréhensible.
- Nous avons un jour rencontré une disposition statutaire libellée comme suit : « L'assemblée générale a lieu le 30 juin à 18 heures ». Une telle formulation n'est naturellement pas possible. Même si la société se conforme ainsi tout juste dans les délais à l'obligation légale (« Les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. » – art. 92 du Code des sociétés), elle est dans impossibilité de respecter l'obligation prévue par la législation fiscale, à savoir que le dépôt de la déclaration fiscale de la société doit être effectué au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice comptable (art 310 du C.I.R.). Le fait que l'administration fiscale belge accuse depuis plusieurs années un retard dans l'envoi de la déclaration et que le dépôt de celle-ci est reporté après le 30 juin est en contradiction avec les dispositions impératives du Code des impôts sur les revenus. Il est donc parfaitement possible qu'un jour, la déclaration doive à nouveau être déposée dans le délai légal de six mois, et c'est dans cette déclaration fiscale que la répartition du résultat sortit ses conséquences fiscales.
- La formulation fréquente susmentionnée ne permet en fait pas l'octroi d'un tantième, alors que la loi fiscale impose parfois cet octroi dans des circonstances exceptionnelles et imprévues (p. ex. le décès soudain – cf. infra).
- Par ailleurs, cette formulation ne permet pas la répartition des bénéfices mis en réserve précédemment, ce qui n'a sans doute jamais été le but.

(2) Voir Annexe B - arrêté ministériel du 26 novembre 1997 instaurant la comptabilité, les comptes annuels et le plan comptable pour les crèches, les services pour familles d'accueil, les initiatives d'accueil extrascolaire et les centres d'aide aux enfants et de soutien aux familles.

(3) « Comptes annuels : l'obligation de dépôt n'est pas toujours de mise ! » José Haustraete Pacioli 29, 1998, p. 5-7.

Affectations et prélèvements

A. Bénéfice (perte) à affecter

A.1. Bénéfice (perte) de l'exercice à affecter

A.2. Bénéfice (perte) reporté(e) de l'exercice précédent

Cette structure confirme l'affirmation susmentionnée, à savoir que les affectations et prélèvements portent tant sur le résultat de l'exercice que sur le résultat de l'exercice précédent. Ce dernier est en fait la somme des montants constitués précédemment.

B. Prélèvements sur les capitaux propres

B.1. Sur le capital et les primes d'émission

B.2. Sur les réserves

- En cas de perte ou de bénéfice reporté insuffisant, un prélèvement peut être effectué sur les réserves disponibles constituées précédemment. Vous avons déjà cité le « tour de passe-passe » parfois recommandé par cette voie, à savoir l'optimisation du compte 140 « Bénéfice reporté ». En cas de paiement d'un dividende élevé, il faut souvent effectuer également un prélèvement sur les réserves antérieures.

C. Affectations aux capitaux propres

C.1. Au capital et aux primes d'émission

C.2. A la réserve légale

C.3. Aux autres réserves

Les classiques sont le C.2. et le C.3.

- Trop souvent – du moins, selon nous – nous voyons que la « réserve légale » est constituée au compte-gouttes, à concurrence du minimum légal de 5 % par an (pour la SPRL : art. 319 du C. Soc. – pour la SCRL : art. 428 et pour la SA : art. 616). Selon nous, il est toutefois préférable, dès que possible, de libérer entièrement la réserve légale à concurrence de 10 % du capital. Je suis toujours indisposé par les comptes annuels d'une société existant depuis de nombreuses années, dans lesquels la réserve légale n'est pas entièrement libérée. Cela donne l'impression que par le passé, la société n'était pas en bonne santé, même si la taille des réserves prouve le contraire.

Conclusion : il est préférable de libérer directement la « réserve légale » à concurrence d'un dixième du capital social.

D. Perte (bénéfice) à reporter

- En cas de perte, il y a lieu d'appliquer les art. 94, dernier alinéa et 96, 6°, du C. Soc.
- Dans presque tous les cas, outre l'octroi éventuel d'un dividende et/ou d'un tantième, le bénéfice de l'exercice est affecté à la « réserve disponible ».
N'oublie-t-on pas à cet égard l'obligation relative au contenu du rapport annuel et l'obligation de mention dans l'annexe (art. 94 *in fine* et art. 96, 6°, C. Soc.) ?

Art. 96 : « *Le rapport annuel visé à l'article 95 comporte :*

1° 2° 3° 4° 5°

6°. au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, une justification de l'application des règles comptables de continuité ; »

Art. 94, dernier alinéa : « *Les petites sociétés non cotées doivent cependant reprendre la justification visée à l'article 96, 6° dans l'annexe aux comptes annuels. »*

En d'autres termes, si le « bénéfice reporté » est insuffisant ou inexistant à l'issue d'un exercice déterminé et qu'une perte apparaît quand même, il faudra, aussi correcte et petite que soit la société, insérer une déclaration dans les comptes annuels ! Une solution d'urgence pourrait consister à veiller à ce que « le bénéfice à reporter » final, qui risque d'être négatif, soit remis à niveau par une diminution des réserves.

Cette obligation ne s'applique cependant pas à la S.N.C., la S.C.S. et la S.C.R.I.S., aux groupements d'intérêt économique et aux sociétés agricoles (art. 94, C. Soc.)

Cette mention obligatoire dans le rapport annuel et l'annexe ou le tour de passe-passe cité peuvent être évités en faisant trôner chaque année un montant suffisamment élevé sur le compte « bénéfice / perte reporté(e) » !

La *ratio legis* des art. 94 et 96, qui ne tient pas compte des réserves constituées par le passé, m'échappe cependant. Ces articles ont sans doute été rédigés par des gens qui n'ont pas connaissance des éléments constitutifs des « capitaux propres ». Le conseiller doit cependant tenir compte de cette réalité et surtout de l'obligation visée à l'article 94 *in fine* et art. 96, 6° C. Soc., qui est plutôt inconfortable.

E. Intervention d'associés dans la perte (+)

- Si les associés concernés sont des dirigeants d'entreprise – dans l'acception fiscale du terme (art. 32 du C.I.R.) – au sein de la société, la fiscalité, qui impose

des conditions strictes en matière d'imputation d'une perte prise en charge, est importante.

L'art. 53 du C.I.R. dispose en effet que :

« *Ne constituent pas des frais professionnels :*

1° . 14°

15° les pertes des sociétés prises en charge par des personnes physiques sauf s'il s'agit de dirigeants d'entreprise qui réalisent cette prise en charge par un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme, effectué en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ces dirigeants retirent périodiquement de la société et que la somme ainsi payée a été affectée par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles ; »

Le « sauf » comprend pas moins de quatre conditions cumulatives : 1° un paiement 2° le maintien de la rémunération de dirigeant d'entreprise 3° une rémunération périodique 4° l'apurement des pertes.

Attention !

- Selon nous, la prise en charge au titre de frais professionnels n'est pas possible via l'option E « Intervention d'associés dans la perte (+) », puisqu'en l'espèce, il n'y a pas de paiement irrévocable et sans condition.
- La prise en charge doit, selon nous, intervenir pour les dirigeants d'entreprise dans le courant de l'exercice – et donc pas via les affectations et prélèvements – par un paiement dont la contre-passation doit être retrouvée dans le groupe 7690 « Autres produits exceptionnels ».

L'Administration fiscale s'oppose à un transfert d'un compte courant, étant donné qu'il ne s'agit pas d'un paiement irrévocable et sans condition. Cette exigence est particulièrement puisque la créance du dirigeant d'entreprise diminue malgré tout. Pour ceux qui ont une formation économique, cette exigence fiscale est contraire à la réalité économique.

- Est-il dès lors étonnant que les contribuables tentent de contourner cette législation irréaliste par un remboursement du compte courant et un paiement effectif. L'élément « temps » est important en fiscalité. C'est pourquoi nous recommanderions de scinder les deux opérations via des comptes annuels, à savoir le prélèvement sur le compte courant pendant l'exercice y et le versement effectif avec la comptabilisation sur un compte de la classe 7 (donc, certainement pas sur le compte courant) au cours de l'exercice y+1. Il est également préférable de prélever un montant différent (inférieur) de celui du versement !
- Le conseiller doit tenir compte de cette disposition légale fiscale exigeante.

- Un cas pratique : la procédure concerne les revenus de 1989 et suivants et la décision n'a été prononcée que le 7.1.2007. C'est pour cette raison que les montants sont encore libellés en francs belges également.

Le cas suivant est navrant et a fait récemment l'objet d'une décision de la Cour d'appel de Gand ⁽⁴⁾ : A est administrateur de X (société de production) et de Y (société de vente). Y est déficitaire et a des dettes vis-à-vis de X. A peut vendre ses actions pour 533.048,47 EUR (21.503.122 BEF) à B, un capital-risqueur, pour autant que A prenne en charge les pertes de Y et que les dettes de X vis-à-vis de Y soient apurées au moyen de ces nouvelles

liquidités. A marque son accord sur cette proposition et remet un chèque de 533.048,47 EUR (21.503.122 BEF), reçu de B pour la vente des actions, à banque de X.

Conséquence : selon le fisc, la perte ne peut pas être prise en charge par A, étant donné qu'au niveau de Y, il n'y a eu qu'une opération comptable ! Dans l'arrêt, vous lirez autre chose, mais c'est la remise du chèque à une mauvaise banque – à savoir celle de la société X au lieu de celle de la société déficitaire Y – qui a été à l'origine du refus de la **déduction de la perte prise en charge** ! En termes bruts, le coût pour A est le suivant :

	EUR	BEF
Perte valeur des actions	533.048,47	21.503.122
Impôts relatifs à la perte rejetée : 60 %	319.829,08	12.901.873
Revenu supplémentaire nécessaire (1)	799.572,70	32.254.682
Coût total :	1.652.450,25	66.659.677
(1) : <i>revenu supplémentaire nécessaire :</i>	799.572,70	32.254.682
<i>Impôts supplémentaires : 60 % (à l'époque)</i>	-479.743,62	-19.352.809
<i>Supplément net :</i>	319.829,08	12.901.873

D'où un supplément d'impôts à payer de 319.829,08 EUR est possible.

À quoi peut mener une erreur ou la logique d'un dirigeant d'entreprise !

Conclusion : en ce qui concerne les pertes, il faut se méfier d'une législation fiscale défavorable aux entreprises. Chez nos voisins (Pays Bas), on pourrait invoquer la « clause d'équité »⁽⁵⁾.

Il nous paraît préférable d'éviter le système de la prise en charge de pertes en raison de l'extrême exigence du fisc. Il serait préférable de remplacer ce système par un mandat gratuit (ou, de préférence, faiblement rémunéré) et ce, éventuellement pendant quelques années.

Conclusion générale : étant données les conditions légales strictes, il est vivement recommandé de suivre le client de très près, afin qu'aucune erreur ne soit commise, surtout en ce qui concerne l'exactitude requise des comptabilisations.

F. Bénéfice à distribuer (-)

F.1. Rémunération du capital (a)

F.2. Administrateurs ou gérants (a)

F.3. Autres allocataires (a)

F.1. Dividendes

- Nous constatons trop souvent que pendant des années, la P.M.E. n'octroie pas de dividendes. Argument : l'octroi de dividendes coûte trop cher (impôt des sociétés et précompte mobilier de 25 ou 15 %). À cet égard, on oublie que l'impôt des sociétés doit tout de même être payé et que, moyennant un supplément de 25 ou 15 %, les euros sont transférés du compte bancaire de la société au compte bancaire privé. L'octroi d'un dividende ne constitue-il pas la solution à l'adage « la riche société et le pauvre actionnaire » ?
- Le fisc n'applique-t-il pas non plus la norme « at arm's length » ? On a donc intérêt à faire comme si la société n'était pas « sa propre » société et à agir comme si on traitait avec un tiers. Ce tiers ne s'attendrait-il pas à recevoir une rémunération du capital qu'il a libéré, c'est-à-dire un dividende ?

(4) Cour d'appel de Gand 9.1.2007 – une copie peut toujours être obtenue sur demande auprès de l'auteur.

(5) Si la loi est trop sévère, on ne peut y déroger.

- Si les dividendes réels ou requalifiés octroyés sont supérieurs à 13 % , les conséquences fiscales et financières sont importantes :
 - le taux réduit n'est plus d'application ;
 - il y a une majoration pour paiements anticipés insuffisants / tardifs pour les sociétés starters ;
 - il n'y a pas de crédit d'impôts (ce qui était encore possible pour les exercices non modifiés jusqu'au 30.12.2006) ;
 - il n'y a pas de réserve d'investissement.
- Pourquoi ne pas augmenter le capital de la société de manière à ce qu'il soit satisfait à la condition relative à la base de calcul, à savoir capital + réserves imposées ? Le coût de cet acte authentique est, selon moi, négligeable par rapport aux inconvénients d'un faible capital. Trop souvent, nous voyons figurer dans les actes de constitution le capital minimum obligatoire, dont nous pouvons conclure que les actionnaires concernés ne pensent visiblement qu'à eux-mêmes et non aux tiers et à la société. La situation est plus grave encore lorsque ce capital n'est libéré pendant des années qu'à concurrence du minimum légal. Ces deux réflexions nous inspirent en tout cas une image très négative. L'augmentation du capital est en fait le résultat de la quête d'une solution à l'absence de logique d'une législation fiscale belge défavorable (de manière incompréhensible) aux entreprises !
- En tout cas il faut ici tirer l'attention aux conséquences positives vis-à-vis de l'« intérêt notionnel ».
- Attention toutefois au plafond de 13 % ! Bien que le *ratio legis* ait totalement disparu entre-temps, cette limitation existe toujours dans le Code fiscal. Une attention particulière est requise lors du rachat d'actions propres, dans le cadre duquel le capital est fiscalement et fictivement diminué, bien que ce ne soit pas le cas du point de vue du droit des sociétés. Il en va de même pour le prélèvement de réserves dans le capital. C'est pourquoi nous recommandons en l'espèce de scinder le compte « capital » en :
 - 100.000 capital (effectivement libéré – en numéraire)
 - 100.100 capital (effectivement libéré – en nature)
 - 100.200 capital (provenant des réserves imposées)
 - 100.300 capital (autre capital non fiscale) (p. ex. relatif au rachat d'actions propres)
- Attention à l'absence de logique dans le Code fiscal belge : les 13 % sont calculés en comparant des pommes et des poires. Au numérateur figure en effet la somme des « dividendes réels » et des « intérêts requalifiés en dividendes », alors qu'au dénominateur ne figure que la somme des comptes 100.000 + 100.100.

Le contenu du dénominateur est donc différent de celui du numérateur.

- Par ailleurs, il est recommandé de faire explicitement mention dans le rapport des comptes annuels ;
 - du fait qu'il s'agit d'un paiement brut ;
 - de la date de mise en paiement.

Pour la date de mise en paiement, ce qui suit :

La retenue du P.M. est une obligation fiscale. L'art. 267 du C.I.R. dispose que : « *L'attribution ou la mise en paiement des revenus, en espèces ou en nature, entraîne l'exigibilité du précompte mobilier.*

Est notamment considérée comme attribution, l'inscription d'un revenu à un compte ouvert au profit du bénéficiaire, même si ce compte est indisponible, pourvu que l'indisponibilité résulte d'un accord exprès ou tacite avec le bénéficiaire. () »

Pour éviter les problèmes concernant le paiement du précompte mobilier et les intérêts pour paiement tardif qui en résultent, nous proposons de fixer une date de mise en paiement permettant d'effectuer la déclaration et le paiement en temps voulu :

- Le paiement doit pouvoir être effectué à temps. Puisque ce paiement doit avoir lieu dans les 15 jours suivant la mise en paiement et que des intérêts de retard sont calculés à partir du premier jour du mois suivant, il est peut-être conseillé de fixer la mise en paiement dans le courant du mois suivant l'établissement définitif du montant du dividende (entre le 16 et le 31). L'établissement définitif du montant du dividende (art. 412 et 414 C.I.R.). De cette manière, le client peut être averti à temps du montant exact du précompte mobilier à verser et d'introduire la déclaration P.M. en question (art. 85 A.R. au C.I.R.).

Un exemple : l'assemblée générale annuelle a lieu en juin et la mise en paiement est fixée au 18 juillet. Les formalités relatives à la déclaration et au paiement peuvent ainsi être reportées au mois d'août, un moment généralement plus calme dans les bureaux de professions économiques.

- Encore une technologie de pointe fiscale : le capital d'une SPRL est libéré et répond aux conditions pour pouvoir bénéficier d'un taux de précompte immobilier de 15 % . Chaque année, un dividende D est payé, à concurrence de 12 % sur le capital effectivement libéré. À la lumière des adaptations obligatoires des statuts en fonction du nouveau Code des sociétés, le capital est majoré des réserves et de l'émission des nouvelles actions. Ce dernier ajout s'effectue cependant en proportion de l'apport initial. Le fisc considère que le dividende doit

être imposé proportionnellement à 15 % , d'une part, et 25 % , d'autre part, et ce, bien que la société distribue toujours le même dividende D !

F.2 et F.3. : Indemnités aux administrateurs et gérants / autres allocataires

- D'un point de vue technique, nous appelons ces indemnités « tantièmes », c'est-à-dire des indemnités complémentaires pour les prestations fournies par les administrateurs et les gérants.

À moins qu'il ne s'agisse d'une solution d'urgence⁽⁶⁾, si un dirigeant d'entreprise s'est vu octroyer une rémunération insuffisante – p. ex., parce que dans le courant de l'année, le dirigeant d'entreprise ayant le revenu le plus élevé est décédé ou parce qu'un dirigeant d'entreprise ayant – normalement – un revenu suffisant a quitté cette fonction –, l'attribution d'un tantième ne nous paraît pas recommandée. Pour des raisons qui nous sont inconnues, certains conseillers recommandent cependant ce système. Le seul argument possible selon moi est : le tantième, attribué au cours de l'année y+1, n'est pas cumulé avec le revenu de l'année y. N'oublions cependant pas que cette attribution, qui n'a lieu qu'au cours de l'année y+1, a./ sera cumulée avec la rémunération de l'année y+1 et b./ ne sera perçue qu'au cours de l'année y+1. Fort de cet argument, on pourrait poser la question suivante : pourquoi dès lors attribuer une rémunération, puisqu'on peut tout de même la reporter ? Réponse : en raison du spectre d'un compte courant en permanence en hausse à l'actif du bilan.

- Un élément important dans la vie fiscale d'une société est la possibilité de prévoir une assurance de groupe ou un engagement individuel de pension. C'est la seule possibilité pour le dirigeant d'entreprise d'une P.M.E. de se constituer une pension (certes, sous la forme d'un capital), comme un fonctionnaire ou un cadre. La législation fiscale pose cependant une condition : « *dans la mesure où ils se rapportent à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois* » (art. 195 du C.I.R.). Il est clair que l'attribution d'un tantième ne répond pas à cette condition. En ce sens, il nous semble préférable d'éviter l'attribution d'un tantième !

- Il y a toujours des situations exceptionnelles qui justifient l'attribution d'un tantième : au cours d'une année déterminée, une perte importante a été prise en charge en respectant les quatre conditions cumulatives susmentionnées. Comme nous l'avons dit plus haut, il est préférable d'éviter une telle situation, mais ce n'est pas possible dans tous les cas. Il est aussi fort possible qu'un dirigeant d'entreprise bénéficie d'une rémunération insuffisante pour motiver les taux réduits à l'impôt des sociétés (cf. supra).

José HAUSTRAETE

Membre de la Chambre exécutive de l'I.P.C.F.

Réviseur d'entreprises

Comptable-fiscaliste agréé I.P.C.F.

Professeur invité à l'Université de Gand



Assouplissement de l'obligation LIMOSA pour les congrès scientifiques et les réunions en cercle restreint

Depuis le 1^{er} avril 2007, l'employeur étranger doit déclarer auprès des autorités belges les travailleurs salariés et les stagiaires qu'il détache temporairement ou partiellement dans notre pays. Les indépendants étrangers qui exécutent des missions en Belgique doivent, eux aussi, faire une déclaration. En raison de la durée limitée de leur séjour et de la nature de leurs activités, certains travailleurs salariés ou indépendants sont toutefois dispensés de l'obligation de déclaration. Le nouvel AR du 31 août 2007 a étendu ces règles de dispense. Ainsi, les participants à des congrès scientifiques ne doivent plus être déclarés et l'obligation de déclaration pour ceux qui participent à des réunions en cercle restreint a été assouplie.

Jusqu'à présent, les travailleurs salariés et les indépendants détachés qui assistaient à des congrès scientifiques en Belgique ne devaient pas être déclarés si leur séjour en Belgique ne dépassait pas cinq jours par mois civil. Cette limitation dans le temps a toutefois eu un impact négatif sur l'organisation et la participation aux congrès en Belgique. Ceci n'était évidemment pas le but de l'obligation de déclaration. C'est la raison pour laquelle le nouvel arrêté dispose à présent que toute personne qui se rend en Belgique pour assister à un congrès scientifique est dispensée de l'obligation de déclaration. Le simple fait d'assister à des congrès scientifiques n'implique en effet aucune forme de « production économique », mais uniquement l'acquisition et l'échange de connaissances.

(6) Un tel tantième, bien qu'attribué l'année y+1, est considéré comme une rémunération pour l'année y. Voir remarque et note n° 9 au Pacioli 163 dd. 16/4-2/5/2004 p. 4.

Un assouplissement a également été prévu pour les participants aux réunions en cercle restreint (par exemple négociations, réunions stratégiques, entretiens d'évaluation, ...). Tout comme les participants aux congrès scientifiques, ils étaient jusqu'à présent dispensés de l'obligation de déclaration si leur séjour ne dépassait pas cinq jours par mois civil. Le nouvel arrêté maintient une limitation dans le temps, mais elle est nettement plus large : la déclaration n'est pas obligatoire si la présence en Belgique se limite à 60 jours par année civile. Toutefois, si les travailleurs salariés ou les indépendants détachés séjournent dans notre pays plus de 20 jours civils consécutifs par réunion (même si, au total, le séjour se limite à 60 jours par année civile), l'obligation de déclaration est applicable. On part en effet du principe que l'activité a lieu structurellement en Belgique.

Enfin, le nouvel arrêté rectifie une erreur matérielle concernant l'obligation de déclaration simplifiée. Pour les travailleurs salariés ou les indépendants détachés qui travaillent régulièrement en Belgique et dans un (ou plusieurs) autre(s) pays, une déclaration simplifiée suffit (pas de déclaration du client belge, du lieu d'occupation et de l'horaire). Jusqu'à présent, la déclaration simplifiée n'était toutefois possible que si le travailleur salarié ou l'indépendant concerné ne résidait pas en Belgique. Cela signifie, par exemple, qu'une société française qui occupait régulièrement un travailleur en Belgique et en France pouvait effectuer une déclaration simplifiée si l'intéressé résidait en France, mais pas s'il résidait en Belgique. Cette condition restrictive n'a aucun sens et a dès lors été supprimée.

Le nouvel AR du 31 août 2007 est entré en vigueur le 1^{er} avril 2007, c'est-à-dire le jour de l'entrée en vigueur de l'obligation de déclaration LIMOSA.



Le Conseil de l'UE a adopté le paquet TVA

Le Conseil ECOFIN a adopté un ensemble de mesures concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui comprennent une modification des dispositions relatives au lieu de prestation des services afin de garantir que la plupart des types de services sont imposés dans l'Etat membre de consommation. Simultanément, ce paquet de mesures introduit la possibilité pour les assujettis qui prestent certains services de s'acquitter de leur obligations en matière de TVA au niveau de l'UE dans un seul Etat membre (grâce à un mini-guichet unique), ce qui permettra de réduire les coûts liés à la mise en conformité. Enfin, une nouvelle procédure voit également le jour. Elle permet aux entreprises de demander des remboursements de la TVA par voie électronique à des Etats membres dans lesquels elles ont payé la TVA, mais où elles ne sont pas enregistrées. Ce paquet, qui comprend deux directives et un règlement, prévoit également un mécanisme de coopération amélioré entre les Etats membres afin de prévenir la fraude fiscale dans le cadre du nouveau système.

Lieu de prestation des services

Des bouleversements considérables ont pu être observés dans le volume et la structure du commerce des services et par ailleurs, de plus en plus, certains services peuvent être fournis à distance. Un changement des règles concernant le lieu de prestation de services était dès lors nécessaire. C'est la raison pour laquelle la directive 2008/8/CE du Conseil a vu le jour. Par ailleurs, une reconnaissance européenne est également accordée à la notion d'«établissement stable».

La directive garantit une plus grande égalité de traitement pour les entreprises fournissant des services dans l'ensemble de la Communauté. C'est le cas en ce qui concerne les services qui peuvent être fournis à distance, pour lesquels, en raison des règles actuelles, des entreprises se sont implantées dans les pays ayant de faibles taux de TVA. Dès lors, bon nombre de prestations de services particulières ont été redéfinies et d'autres ont été rajoutées.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2010, le lieu d'imposition des prestations de services d'entreprise à entreprise sera le lieu où se trouve le preneur, et non plus celui où le prestataire est établi. Pour les prestations de services d'entreprise à consommateur, le lieu d'imposition restera celui où le prestataire est établi. Toutefois, dans certaines circonstances, les règles générales pour les prestations tant aux entreprises qu'aux consommateurs ne seront pas applicables et des règles spécifiques s'appliqueront pour tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation. Ces exceptions concernent des services tels que les services de restaurant et de restauration, la location de moyens de transport, les services culturels, sportifs, scientifiques et éducatifs, ainsi que la prestation de services fournis aux consommateurs dans le domaine des télécommunications, de la radiodiffusion et de la télévision et de services fournis par voie électronique.

Par ailleurs, le législateur européen a également pris la peine de définir deux notions dans le domaine de la prestation de service. Ainsi, il est désormais précisé qu'un assujetti qui exerce également des activités, ou effectue aussi

des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables, est considéré comme assujetti pour tous les services qui lui sont fournis. De même, une personne morale non assujettie, qui est identifiée à la TVA, est considérée comme assujettie.

Prestation de services dans le domaine des télécommunications, de la radiodiffusion et de la télévision et de services fournis par voie électronique

En ce qui concerne les prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et de services fournis par voie électronique, l'introduction des nouvelles règles relatives au lieu de prestation de services fournis par une entreprise à un consommateur sera reportée au 1^{er} janvier 2015. A compter de cette date, ces services seront imposés dans le pays où le consommateur est établi.

Les prestataires seront autorisés à remplir leurs obligations de TVA en ayant recours au système du «guichet unique» et élargissant ainsi son champ d'application, ainsi qu'au moyen d'un numéro individuel d'identification TVA, qui leur permettra de s'acquitter de leurs obligations en matière de TVA dans leur Etat membre d'origine, y compris pour les services fournis dans les Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis. Ces obligations sont l'immatriculation, la déclaration et le paiement.

Les recettes de TVA tirées de ces services seront transférées du pays où le prestataire est établi vers le pays où le consommateur est établi. Les taux de TVA applicables seront ceux du pays du consommateur.

Afin d'assurer une transition en douceur, l'Etat membre d'établissement conservera une partie de la TVA perçue jusqu'au 31 décembre 2018. Cette part s'élèvera à 30 % des recettes du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016, à 15 % du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2018 et à 0 % à partir du 1^{er} janvier 2019.

Procédure de remboursement

La procédure de remboursement de la TVA dans un Etat membre dans lequel l'assujetti concerné n'est pas identi-

fié aux fins de la TVA est simplifiée par la directive du Conseil 2008/9/CE (délais de notification des décisions de remboursement, recours aux nouvelles technologies). Par ailleurs, dans un souci de clarté, la directive 79/1072/CEE est abrogée, sous réserve des mesures transitoires.

Dès lors, à partir du 1^{er} janvier 2010, la procédure actuelle applicable au remboursement de la TVA en faveur des entreprises de l'UE dans les Etats membres où elles ne sont pas établies sera remplacée par une nouvelle procédure entièrement électronique, qui garantira un remboursement plus rapide aux demandeurs.

Pour bénéficier d'un remboursement dans l'Etat membre, un assujetti non établi doit effectuer des opérations ouvrant droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement. Il doit également adresser une demande de remboursement électronique via le portail électronique qui est mis à sa disposition. Il est également à noter que la procédure comporte en outre une nouvelle caractéristique selon laquelle des intérêts seront versés aux entreprises en cas de remboursement tardif par les Etats membres.

Coopération administrative et échange d'informations

A partir du 1^{er} janvier 2010, dans le seul but de prévenir les infractions à la législation sur la TVA, l'autorité compétente d'un Etat membre, chaque fois qu'elle le juge nécessaire pour contrôler les acquisitions intracommunautaires de biens ou les prestations intracommunautaires de services soumises à la TVA sur son territoire, obtient directement et sans retard toutes les informations suivantes, auxquelles elle peut aussi avoir directement accès, par voie électronique :

- les numéros d'identification TVA des personnes ayant effectué les livraisons de biens et les prestations de services ;
- la valeur totale de ces livraisons de biens et prestations de services effectuées par chacune de ces personnes pour chaque personne à laquelle un numéro d'identification TVA a été attribué.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.