

# PACIOLI



## FLASH

### - Force probante d'une déclaration fiscale scannée

Un nouvel article 314bis, inséré dans le CIR 1992, prévoit que les déclarations introduites qui sont enregistrées selon un procédé photographique, optique, électronique ou par toute autre technique de l'informatique ou de la télématique, ont force probante pour l'application des dispositions du CIR 1992. Ceci vaut également pour leur représentation sur un support lisible (loi du 10 août 2005, M.B. 2 septembre 2005).

### - Formulaire de déclaration à l'impôt des personnes morales

Le modèle de déclaration en matière d'impôt des personnes morales (IPM) pour l'exercice d'imposition 2005 (revenus 2004) a été publié au Moniteur belge du 31 août. Le nouveau formulaire ne contient que quelques modifications de contenu par rapport à l'année précédente. Pour l'exercice d'imposition 2005, la déclaration à l'IPM doit être introduite au plus tard le 4 novembre 2005 auprès de l'AFER.

- La **documentation** relative aux séminaires des 16 septembre 2005 ("Détection des mécanismes de fraude et de blanchiment") et 21 septembre 2005 ("Le nouveau contexte économique et fiscal de la transmission d'entreprise"), peut être téléchargée via l'extranet du site de l'I.P.C.F. Cliquez sur Extranet > Documents > FR > Syllabi.

- Le Monsieur Secrétaire d'Etat Hervé Jamar a annoncé que le délai pour le dépôt de la **déclaration électronique** (avec Global Sign ou Isabel) à l'impôt des sociétés, est prorogé jusqu'au **31 octobre 2005** pour ceux qui utilisent le nouveau e-service du S.P.F. Finances appelé Vensoc. Voir le site [www.ipcf.be](http://www.ipcf.be) pour de plus amples informations.

- La version définitive du "**Code Buysse**" relative à la bonne gouvernance des sociétés non-cotées en Bourse est disponible via [www.codebuysse.be](http://www.codebuysse.be).

- **Nous attirons votre attention sur le fait que le lundi 31 octobre 2005, le central téléphonique de l'Institut ne sera pas accessible.**

Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 • Bimensuel • FR : P309339

## La société en commandite par actions comme outil de transmission d'entreprise

### I. Introduction

1. La société en commandite par actions (en abrégé S.C.A.) est rescapée de plusieurs réformes du droit des sociétés qui envisageaient sa suppression pure et simple.

Son « succès » était alors tel qu'en 1980, une étude sur le sujet relevait l'existence, en Belgique, de deux S.C.A. ! En 1989, un auteur en recensait 13, dont 7 en liquidation ou en faillite ...

Cette forme de société commerciale ne manquait pourtant pas d'attraits, qui ont été « redécouverts » au début des années '90. Ces avantages, que nous détaillerons ci-après, lui ont valu de connaître depuis 15 ans un véritable renouveau et un formidable essor. Depuis lors, des centaines de S.C.A. ont ainsi été créées.

La S.C.A. doit sa survie à l'outil particulièrement intéressant que fait d'elle sa structure séparant les pouvoirs de gestion et de décision, de la détention économique du patrimoine ou de l'entreprise. De ce fait, elle a été réutilisée comme véhicule de transmission d'un patrimoine, et particulièrement d'une entreprise familiale (à l'époque où le mécanisme de l'*administratiekantoor* ne pouvait être reproduit en droit belge,

comme c'est maintenant le cas depuis l'adoption de la technique de la certification des titres par la loi du 15 juillet 1998 et du nouveau régime des fondations privées par la loi du 2 mai 2002 sur les A.S.B.L., les A.I.S.B.L. et les fondations<sup>1</sup>).

Hormis comme outil de planification successorale, la S.C.A. peut être utilisée dans le cadre d'une opération de *leveraged buy-out*, pour se protéger d'une OPA hostile ou encore pour mettre en place un partenariat entre grande entreprise et PME, la première fournissant un appui financier à un projet mis en œuvre par la seconde<sup>2</sup>.

### S O M M A I R E

• Flash	1
• La société en commandite par actions comme outil de transmission d'entreprise	1
• T.V.A. – Opérations intracommunautaires – Transferts et non-transferts – Registre des non-transferts – Valeurs actualisées	4
• T.V.A. – Sacs poubelles communaux	6
• Séminaires	7

1 Voir dans cette revue, F. MOISES, « Nouveau régime des A.S.B.L. et des fondations - Vers un droit commun des sociétés et des associations? Deuxième Partie », édition n° 136 du 15 février 2003.

2 Pour ces autres utilisations de la S.C.A., voir Th. Tilquin, « Le renouveau de la société en commandite par actions », Rev. Banque, 1991, p. 89 et 90.

## II. Caractéristiques principales de la société en commandite par actions

### II.1 Les commandités et les commanditaires

2. La S.C.A. est la société « *que contractent un ou plusieurs associés responsables et solidaires, que l'on nomme commandités, avec un ou plusieurs associés commanditaires qui ont la qualité d'actionnaires et qui n'engagent qu'une mise déterminée* » (article 654 du Code des sociétés).

Elle connaît donc deux types d'associés :

- **les commandités**, qui sont indéfiniment et solidairement responsables de toutes les dettes de la société.

Cette responsabilité solidaire est un élément essentiel de la S.C.A. et il ne peut y être dérogé conventionnellement.

Les commandités ont la qualité de commerçant. Il peut s'agir d'une personne morale, ce qui permettra d'éviter très largement les conséquences de la responsabilité illimitée.

Leurs parts sont en principe incessibles (voir *infra* point 5), la société étant constituée intuitu personae pour ce qui les concerne.

- **les commanditaires**, qui ne sont responsables qu'à concurrence de leurs apports.

Néanmoins, s'ils disposent de la signature sociale autrement que par procuration ou si leur nom figure dans la dénomination sociale, ils deviennent, vis-à-vis des tiers, solidairement responsable des engagements de la société (article 656 du Code des sociétés).

Pour le reste, leurs droits et obligations sont similaires à ceux des actionnaires de société anonyme.

La S.C.A. doit impérativement regrouper des associés des deux types : elle ne peut être constituée ou continuer à exister uniquement avec des commandités ou des commanditaires.

### II.2 Renvoi au droit des sociétés

3. Sauf disposition contraire prévue par le titre les régissant, le régime juridique des S.C.A. est essentiellement calqué sur celui des sociétés anonymes, qui leur est rendu applicable par l'article 657 du Code des sociétés.

### II.3 Régime des parts sociales

4. Les commanditaires sont titulaires de titres représentatifs de leurs apports.

Les règles applicables aux titres de la S.C.A. sont celles qui s'appliquent aux sociétés anonymes.

La S.C.A. pourra donc émettre des actions, avec ou sans droit de vote, des parts bénéficiaires, des obligations (convertibles ou non) ou des droits de souscription (warrants).

Ces titres pourront être nominatifs, au porteur ou dématérialisés.

Ces parts seront cessibles selon les mêmes règles que celles des sociétés anonymes. Elles pourront faire l'objet de clauses d'agrément ou de pré-emption ou encore de clauses d'inaliénabilité (dans les limites des articles 510 et suivants du Code des sociétés).

Les actions d'une S.C.A. peuvent être cotées sur les marchés boursiers.

5. Par contre, les commandités ne sont pas titulaires de parts représentatives de capital (sauf pour les apports qu'ils auraient également fait et qui leur confère la qualité d'actionnaires à concurrence de ces apports).

Leurs parts peuvent néanmoins être incorporées dans des titres mobiliers et devenir cessibles dans les conditions à prévoir par les statuts. Elles peuvent également être assorties d'un droit de vote pour permettre aux commandités gérants, au-delà de leur droit de veto, d'avoir une voix « positive » à faire entendre à l'assemblée générale. En ce sens, les statuts pourraient exiger l'unanimité ou une majorité telle pour les modifier que rien ne puisse être fait sans le consentement du commandité gérant, détenteur d'une participation minoritaire.

### II.4 Distribution des bénéfices

6. La distribution des bénéfices doit être organisée par les statuts sans autres limitations que l'interdiction des pactes léonins (attribution des bénéfices à un seul des associés, ou affranchissement d'un associé de toute contribution aux pertes) et celle prévue par l'article 617 du Code des sociétés (actif net inférieur au montant du capital libéré).

Les statuts peuvent prévoir des dividendes privilégiés au profit des commanditaires.

## III. Constitution de la société en commandite par actions

7. La S.C.A. doit être constituée par acte notarié, sous peine de nullité.

Hormis les mentions habituelles exigées par l'article 69 du Code des sociétés<sup>3</sup>, l'acte constitutif doit nécessairement indiquer le nom de l'associé gérant, qui sera responsable comme fondateur de la société (article 658 du Code des sociétés).

Pour le surplus, les conditions sont les mêmes que celles des sociétés anonymes (capital minimum de 61.500,-€, apports en numéraire ou en nature, durée illimitée, ...).

## IV. Fonctionnement de la société en commandite par actions

### IV.1 La gestion de la société en commandite par actions

8. La gérance de la société appartient aux associés désignés par les statuts (article 658 du Code des sociétés).

Le gérant, qui est le commandité, doit donc disposer au moins d'une part sociale. Il peut être nommé à vie. Sa mission est personnelle : il ne peut se substituer une autre personne pour exercer son mandat.

Un gérant suppléant, ayant pour mission de succéder au gérant en cas de décès ou d'incapacité, est habituellement nommé.

Sa responsabilité sera appréciée de façon identique à celle des administrateurs des sociétés anonymes (faute de gestion, violation du Code des sociétés ou des statuts ou faute aquilienne). Elle pourra être mise en cause par la S.C.A. elle-même ou par un des actionnaires par le biais de l'action minoritaire (article 562 du Code des sociétés).

Le gérant ne peut en principe être révoqué, sauf dispositions contraires dans les statuts. Le changement de gérant nécessitera une modification

<sup>3</sup> Y compris « le montant des valeurs libérées ou à libérer en commandite ».

des statuts par l'assemblée générale de la S.C.A. Or, pour modifier les statuts, le gérant dispose d'un droit de veto (article 659 du Code des sociétés – voir *infra* point 9)...

Seuls les tribunaux peuvent révoquer un gérant, pour cause légitime (article 33 du Code des sociétés).

Toutefois, si le gérant est une personne morale, un changement de gérance au sein de cette dernière peut avoir les mêmes conséquences, contre lesquelles les commanditaires peuvent se garantir en précisant dans les statuts les conditions dans lesquelles le personnel du commandité personne morale peut évoluer.

Enfin, le gérant peut en principe démissionner librement. Cette démission entraînera la dissolution de la S.C.A. s'il s'agit du gérant unique. Elle ne peut donc être donnée à contre-temps et doit tenir compte des engagements de la société.

**9.** Les pouvoirs du gérant sont aussi étendus que ceux du Conseil d'administration d'une société anonyme.

Les pouvoirs de gestion (modalités de décision) et de représentation (mise en œuvre de la décision vis-à-vis des tiers) seront précisés par les statuts. S'il y a plusieurs gérants, le principe sera la collégialité des pouvoirs: ceux-ci constitueront un conseil de gérance qui délibérera collectivement.

Leurs décisions ne peuvent être mises en échec par les commanditaires : ceux-ci ne peuvent s'immiscer dans la gestion de la société, sous peine de se voir déclarés solidairement responsables de ses engagements. Les commanditaires doivent se limiter à donner des avis, des conseils, ... et à accomplir des actes de contrôle et de surveillance. Ils ne peuvent accomplir des actes externes (sans être sanctionnés de solidarité) qu'en vertu d'une procuration.

Enfin, le gérant dispose d'un droit de veto en ce qui concerne les décisions de l'assemblée générale (voir *infra* point 11).

Le gérant ne peut exercer ses pouvoirs qu'en fonction de l'intérêt de la S.C.A. Le non-respect de l'intérêt social, l'utilisation de la société à des fins personnelles, des actes de concurrence déloyales, ... pourraient être considérés comme des causes légitimes autorisant sa révocation judiciaire<sup>4</sup>.

**10.** En contrepartie de ces pouvoirs très étendus, le gérant est solidairement responsable des dettes contractées par la société.

Cette responsabilité solidaire peut cependant être évitée en confiant la gestion de la S.C.A. à une personne morale<sup>5</sup>.

#### **IV.2 L'assemblée générale de la société en commandite par actions**

**11.** Le fonctionnement et les compétences de l'assemblée générale des actionnaires de S.C.A. sont à nouveau calqués sur les sociétés anonymes.

Une précision de taille doit néanmoins être apportée : comme les commandités, qui sont quasiment toujours les gérants, sont solidairement responsables de la société et supportent donc toute la responsabilité de l'entreprise, il ne serait pas admissible que des décisions importantes leur soient imposées par l'assemblée générale.

C'est pourquoi le Code des sociétés (article 659) confère aux gérants un droit de veto pour tous les actes « *qui intéressent la société à l'égard des*

*tiers* » que pourrait poser l'assemblée générale, ainsi que pour les modifications des statuts.

## **V. Fin de la société en commandite par actions**

### **V.1 Dissolution**

**12.** La S.C.A. prend fin pour les mêmes motifs que toute autre société.

Par ailleurs, sauf stipulation contraire, la société prend fin par la mort du gérant (article 660 du Code des sociétés).

En cas de décès, d'incapacité légale ou d'empêchement du gérant, le président du tribunal de commerce (et non plus le commissaire-réviseur) peut, si les statuts n'en disposent pas autrement, désigner, à la requête de tout intéressé, un administrateur, associé ou non, qui devra, dans la quinzaine de sa nomination, convoquer l'assemblée générale et qui fera les actes urgents et de simple administration, jusqu'à la réunion de cette dernière.

La nomination d'un gérant suppléant, remplaçant le gérant en cas de décès ou d'incapacité, permet d'éviter la dissolution de la S.C.A. et est donc recommandée.

**13.** Les dispositions permettant la dissolution judiciaire des sociétés anonymes en cas de désaccord entre actionnaires sont assurément applicables à la S.C.A.

En pratique toutefois, on peut se demander si une mésentente entre le gérant et les commanditaires pourrait entraîner la dissolution, dès lors que la jurisprudence exige généralement que les organes de décision soient totalement paralysés pour ordonner une sanction aussi grave. Or, dans la mesure où les commanditaires ne peuvent s'immiscer dans la gestion, qui relève du fait du seul gérant, il ne pourra y avoir paralysie totale de la société.

### **V.2 Transformation**

**14.** L'article 781 § 4 du Code des sociétés exige l'accord de tous les associés commandités pour transformer une S.C.A. en un autre type de société commerciale.

En sens contraire, pour transformer une société en S.C.A., l'accord de tous les associés désignés en qualité de commandités est également requis.

## **VII. Régime fiscal et comptable de la société en commandite par actions**

**15.** Le régime fiscal de la S.C.A. est, en pratique, identique à celui des autres sociétés. Elle sera soumise à l'impôt des sociétés, les dividendes qu'elle distribuera seront normalement soumis au précompte mobilier, ...

D'un point de vue comptable, la S.C.A. ne présente non plus aucune spécificité : ses comptes seront établis sous la responsabilité du gérant suivant les mêmes règles que les sociétés anonymes.

<sup>4</sup> En ce sens, voir J. LIEVENS, « Les limites de l'autonomie du gérant statutaire dans les sociétés en commandite par actions », R.P.S., 1995, p. 63 et ss.

<sup>5</sup> Depuis la loi « corporate governance » du 2 août 2002 et la modification de l'article 61 du Code des sociétés, la personne morale gérante d'une société est tenue de désigner parmi ses associés ou gérants, un représentant permanent chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour le compte de la personne morale. Contrairement au représentant permanent d'une personne morale administrateur ou gérant d'un autre type de sociétés (et notamment les S.A. et les S.P.R.L.), le représentant permanent de la personne morale gérant d'une S.C.A. ne sera pas personnellement responsable des engagements de la société.

## VIII. La société en commandite par actions comme outil de transmission d'entreprise

16. Les particularités de la S.C.A. en ont fait un outil idéal pour transmettre une entreprise au moindre coût fiscal.

Le dirigeant d'une entreprise familiale, vu l'importance des droits de succession que ses héritiers auront à payer à son décès, souhaite leur transmettre son entreprise de son vivant, tout en continuant à la gérer seul et en conservant les revenus qu'elle génère.

Pour répondre à ces *desiderata*, il peut loger les activités de celle-ci dans une S.C.A., dont il sera gérant statutaire, personnellement ou, suivant le cas, par le biais d'une société à responsabilité limitée préalablement constituée, dont il sera lui-même gérant statutaire (dans le but d'éviter d'être personnellement responsable solidaire des engagements de la société, si l'activité de celle-ci présente un risque).

Il pourra ensuite procéder à un don manuel des actions de la S.C.A. La donation pourra être assortie de charges financières, prévoir encore une clause de retour sans frais (stipulant que si le donataire meurt avant le donateur, ce dernier recevra en retour, automatiquement et sans frais, les avoirs donnés), ...

Ses héritiers seront ainsi propriétaires économiques de l'entreprise, mais il continuera à la gérer sans craindre que les actionnaires ne révoquent son mandat, celui-ci étant prévu par les statuts et les statuts ne pouvant être modifiés sans son accord.

En nommant dans les statuts son successeur comme gérant suppléant de la S.C.A. et de la S.P.R.L., l'avenir de l'entreprise sera également assuré.

Le don manuel des titres au porteur de la S.C.A., s'il a lieu plus de trois ans avant le décès du donateur, échappera aux droits de succession (article 7 du Code des droits de succession).

6 Voy. pour la Région de Bruxelles-Capitale, la loi du 22 décembre 1998 "portant des dispositions fiscales et autres" (M.B., 15 janvier 1999) et pour la Région wallonne, le décret-programme de relance économique et de simplification administrative du 3 février 2005 (MB 1er mars 2005).

## IX. Conclusion

17. Par la séparation totale qu'elle permet entre le pouvoir de décision et la détention économique, et les opérations de planning successoral que cela autorise, la S.C.A. a connu un renouveau important depuis le début des années '90.

Toutefois, l'intérêt de cette solution comme mode de transmission d'une entreprise familiale perd actuellement de sa pertinence :

- comme évoqué ci-dessus, l'insertion en droit belge de la technique de la certification des titres et l'adoption du nouveau régime des fondations privées offre une alternative crédible à la solution passant par la constitution d'une S.C.A. ;
- la mort annoncée des titres au porteur supprimera la possibilité de transmettre les actions de la S.C.A. par la voie d'un don manuel ;
- enfin, le traitement fiscal de la transmission d'entreprise familiale (par donation ou pour cause de mort) est lui-même de plus en plus avantageux<sup>6</sup>.

Encore faut-il que les conditions pour obtenir les taux de 3 ou 0 % soient remplies dans le cas d'espèce.

Un examen attentif de chaque cas particulier est donc nécessaire avant de choisir le meilleur mode de transmission d'une entreprise.

Par contre, la S.C.A. garde tout son intérêt pour les opérations de *leveraged buy-out* ou de partenariat, voire comme mode de protection contre une OPA hostile.

Elle a donc encore quelques heureuses années devant elle.

**Jean-François JAMINET**  
**Avocat au Barreau de Liège**  
**Elegis - Hannequart & Rasir**



## T.V.A. - Opérations intracommunautaires - Transferts et non-transferts - Registre des non-transferts - Valeurs actualisées

### 1. Position du problème

#### 1.1 Notions de transferts

Lorsqu'un assujetti, collecteur de T.V.A. avec droit à déduction, déplace des biens dont il reste propriétaire d'un Etat membre vers un autre, l'opération peut être assimilée à un transfert au sens de l'article 12 bis du C.T.V.A.

Dans l'affirmative, cela signifie que l'assujetti qui déplace les biens doit assimiler ce déplacement à une livraison/acquisition intracommunautaire dans son chef.

Pour ce faire, il doit requérir l'attribution d'un numéro d'identification à la T.V.A. dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

#### Exemple :

Une entreprise de travaux publics, établie et identifiée en Belgique, réalise un chantier en Allemagne. Pour l'exécution des travaux, elle y déplace du matériel de génie civil.

Cette entreprise réalise un transfert au sens T.V.A. du terme (art. 12 bis du C.T.V.A.). Elle doit solliciter l'attribution d'un numéro d'identification à la T.V.A. allemande.

Dans la déclaration périodique déposée en Belgique, l'opération est inscrite en grille 46 (valeur des biens transférés).

Il s'agit de l'assimilation à une livraison intracommunautaire au départ de notre pays. Aucune T.V.A. n'est due par application de l'article 39 bis de notre C.T.V.A. L'opération est inscrite au listing trimestriel des livraisons intracommunautaires exemptées, avec mention du numéro d'identification que l'assujetti a dû requérir en Allemagne.

Au niveau de l'Etat allemand, l'opérateur belge est censé y faire une acquisition intracommunautaire taxable à la T.V.A. (valeur des engins de génie civil y transportés). C'est la raison pour laquelle l'entreprise de travaux publics doit disposer d'un numéro d'identification à la T.V.A. allemande. Cette T.V.A. est déductible en Allemagne selon les règles habituelles applicables aux assujettis qui y sont identifiés.

## 1.2 Notions de non-transferts

Tous les déplacements d'un Etat membre à un autre ne subissent pas l'assimilation à une livraison/acquisition intracommunautaire dans le chef de l'assujetti qui déplace les biens.

Lorsqu'il n'y a pas d'assimilation à un transfert au sens TVA., l'opération est appelée un NON-TRANSFERT.

Dans cette hypothèse, puisqu'il n'y a pas d'assimilation à une livraison/acquisition intracommunautaire, l'opération n'est pas mentionnée dans la déclaration périodique déposée en Belgique. Aucun listing ne doit être déposé. Puisque le déplacement n'est pas assimilé à une acquisition intracommunautaire réalisée en Allemagne, aucune identification à la TVA. allemande ne doit être sollicitée.

Toutefois, dans certaines circonstances, pour assurer le suivi fiscal des biens déplacés d'un Etat membre vers un autre (autrement que par une assimilation à une livraison/acquisition intracommunautaire), les dispositions en matière TVA. prescrivent l'inscription précise du mouvement dans un registre de non-transferts (annotation du déplacement, du lieu, des biens envoyés, du retour, etc.).

Ce registre de non-transferts doit être tenu dans l'Etat membre de départ des biens.

## 2. Dispenses d'inscription au registre des non-transferts

Afin de réduire la lourdeur des inscriptions au registre des non-transferts, l'administration fiscale belge a décidé de dispenser la transcription des mouvements de biens suivants.

Il s'agit de la liste actualisée telle qu'elle résulte de la décision du 04 novembre 2002, n° E.T. 103.629, laquelle remplace celles des 15 mars 1994 et 26 octobre 1999 sous références E.T. 73.379.

### 2.1 Emballages

Sont dispensés de l'inscription au registre des non-transferts, les palettes, les containers et les autres emballages, spécialement conçus et utilisables pour le transport des biens.

### 2.2 Moyens de transport

Les moyens de transport immatriculés dans une série normale en Belgique, ne doivent pas non plus être obligatoirement transcrits dans le registre des non-transferts pour les déplacements de Belgique vers un ou plusieurs autres Etats membres.

### 2.3 Matériel de presse, de radiodiffusion et de télévision

Logiquement, ces biens font aussi partie de la dispense d'inscription au registre des non-transferts au départ de la Belgique.

### 2.4 Matériel professionnel

Le matériel professionnel, nécessaire à l'exercice dans un autre Etat membre d'un métier ou d'une autre profession, est encore dispensé de la transcription dans le registre des non-transferts des mouvements intracommunautaires au départ de la Belgique sous les limites suivantes :

- Il faut que son prix, ou à défaut de prix, sa valeur normale par unité commerciale usuelle, n'atteigne pas 1.250 €.

Il faut également que ce matériel ne soit pas utilisé plus de sept jours en dehors de la Belgique.

OU

- Il faut que son prix ou à défaut de prix, sa valeur normale, par unité commerciale usuelle, n'atteigne pas 250 €.

Il faut également que le matériel soit utilisé plus de sept jours mais moins de vingt-quatre mois en dehors de la Belgique.

Ces deux doubles conditions sont d'application stricte.

Le matériel informatique portable ou similaire est spécifiquement traité au poste 2.5.

## 2.5 Ordinateurs portables et matériel professionnel similaire

En ce qui concerne les ordinateurs portables et le matériel professionnel similaire emportés de Belgique vers un autre Etat membre dans le cadre d'un voyage professionnel, l'administration fiscale admet qu'ils ne doivent pas être inscrits dans le registre des non-transferts.

## 3. Complément

Pour être plus complet, signalons que les mouvements consécutifs aux opérations suivantes appartiennent d'office au régime des non-transferts (non-assimilation à une livraison/acquisition intracommunautaire).

Parmi ces non-transferts, certains doivent faire l'objet d'une inscription au registre des non-transferts, tandis que certains non-transferts en sont d'office exclus par la loi (art. 12 bis et 54 bis du Code belge de la TVA.).

La décision administrative précitée vise donc à étendre la non-inscription à des biens qui, selon l'approche littérale de la loi, auraient dû être annotés au registre des non-transferts.

### 3.1 Non-transferts exclus par la loi de toute inscription au registre des non-transferts

En toute hypothèse, ces non-transferts au départ de la Belgique à destination d'un autre Etat membre, ne font jamais l'objet d'une annotation dans le registre des non-transferts, le suivi fiscal étant déjà assuré d'une autre manière, principalement :

- les sorties de Belgique pour la réalisation d'une vente avec une installation ou un montage de nature mobilière (art. 15, § 2, 2°, du C.TVA.) ;
- les sorties de Belgique pour la réalisation d'une vente à distance taxable dans l'Etat membre d'arrivée des biens (art. 15, § 4, du C.TVA.) ;
- les sorties de Belgique pour les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, etc. (art. 15, § 5, du C.TVA.) ;
- les sorties de Belgique pour exportations, livraisons intracommunautaires exemptées, etc. (art. 39, § 1er, 39 bis, 42, § 1, 2 et 3).

### 3.2 Non-transferts tenus par la loi à une inscription au registre des non-transferts

Sans préjudice de la tolérance administrative évoquée ci-avant, l'inscription est obligatoire pour les sorties de Belgique de biens dans le cadre des opérations suivantes :

- les prestations de services effectuées pour l'assujetti en Belgique et ayant pour objet des travaux portant sur ces biens, matériellement exécutées dans un autre Etat membre, pour autant que ces biens, après travaux, soient réexpédiés à destination de cet assujetti en Belgique, d'où ils avaient été initialement expédiés ou transportés;

*Par exemple, un assujetti établi en Belgique transporte une machine en Allemagne pour réparation, la machine rentrant dans notre pays après travaux;*

- l'utilisation temporaire d'un bien sur le territoire de l'Etat membre d'arrivée pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti établi en Belgique;

*Par exemple, une entreprise de travaux publics qui réalise des travaux routiers aux Pays-Bas en emportant ses gros engins de génie civil;*

- l'utilisation temporaire de ce bien, pour une période maximale de 24 mois, sur le territoire d'un autre Etat membre, à l'intérieur duquel l'importation du même bien, en vue d'une utilisation temporaire, bénéficierait du régime d'admission temporaire, en exonération totale des droits à l'importation ;

*Par exemple, à l'occasion de l'organisation d'une foire commerciale en France, un fabricant belge de chaudières industrielles en déplace quelques-unes pour les exposer sur un stand durant cette manifestation;*

C'est pour ces trois cas que la décision administrative a voulu alléger la rigueur des transcriptions dans le registre des non-transferts.



## **T.V.A. – Sacs poubelles communaux**

### **1. Position du problème**

La collecte des immondices est aussi liée à la vente de sacs poubelles. Différents vendeurs interviennent.

Le premier vendeur est la Commune. Elle peut vendre directement aux utilisateurs, mais elle vend aussi à des commerçants de son entité, lesquels vendent, à leur tour, les sacs poubelles aux clients qui le désirent. Il arrive encore que les commerçants qui interviennent dans la vente des sacs poubelles communaux reçoivent une rémunération pour leur intervention. De plus en plus de commerçants sont concernés. Aussi, il nous est apparu utile d'éclairer les professionnels de la comptabilité sur cette problématique TVA.

### **2. Ventes de sacs poubelles par les communes**

Par application combinée de l'art. 5 du Code de la TVA. et de l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970, les communes restent non assujetties à la TVA. pour les ventes de sacs poubelles. Le non-assujettissement vise les ventes que la Commune réalise directement avec les utilisateurs de son entité.

L'absence de la qualité d'assujetti est aussi octroyée à ces pouvoirs publics lorsqu'ils vendent les sacs poubelles à des commerçants, ensuite chargés de négocier ces sacs aux utilisateurs intéressés.

Une première remarque s'impose. Si aucune TVA. ne grève les ventes par les Communes, aucune TVA. déductible n'est envisageable pour les acquéreurs, même si ceux-ci revêtent la qualité d'assujetti, collecteur de TVA., avec droit à déduction de la taxe en amont. Peu importe qu'ils soient utilisateurs ou revendeurs.

### **3. Ventes de sacs poubelles par les détaillants**

Le prix de vente est imposé par les pouvoirs publics. Le nom de la Commune figure d'office sur les sacs poubelles et l'utilisation de ces sacs est d'ailleurs obligatoire. Dans ces conditions, le commerçant agit en qualité de mandataire de la Commune, pour l'application de la TVA. Il n'est donc pas considéré ici comme étant le vendeur réel. Par conséquent, aucune TVA. n'est due sur la vente réalisée par leur intermédiaire puisque seules les Communes sont réputées être les vendeurs.

L'attention est particulièrement attirée lors de l'enregistrement des recettes journalières.

En effet, à concurrence des ventes de sacs poubelles, ces montants ne font pas partie du chiffre d'affaires à soumettre à la TVA. dans le chef des commerçants.

Comme ces montants ne peuvent pas figurer dans la déclaration périodique, le journal des recettes doit être adapté en conséquence. Les détaillants qui commercialisent du tabac, certains journaux périodiques, et... pour lesquels aucune TVA. n'est due sur pareilles ventes, sont cou-

tumiers de cette problématique.

### **4. Commission accordée par la commune aux détaillants**

La TVA. est due au taux de 21%, sur la commission que les pouvoirs publics réservent aux commerçants qui interviennent dans la vente de leurs sacs poubelles.

Normalement, c'est aux commerçants qu'il revient d'acquitter ces 21% à l'Administration fiscale par le biais des déclarations périodiques qu'ils déposent au titre d'assujettis à la TVA. (grille 03 pour la base imposable et grille 54 pour la TVA. due).

A toutes fins utiles, un document spécifique ad hoc, et reprenant les éléments nécessaires, peut être constitué par l'assujetti.

Toutefois, la TVA. de 21% due sur la commission peut être payée à l'Administration fiscale par les Communes elles-mêmes. Pour ce faire, celles-ci doivent être titulaires d'une autorisation sollicitée auprès des services centraux de l'Administration fiscale (North Galaxy – Bd. du Roi Albert II 33, 1030 Bruxelles – Secteur TVA. - Direction II/3).

### **5. Cas particulier de l'entreprise de nettoyage d'immeubles**

En cas de vente par une entreprise de nettoyage d'immeubles, pour un prix imposé par la Commune, de sacs poubelles mentionnant le nom de ce pouvoir public et dont l'utilisation par les habitants est obligatoire, cette entreprise de nettoyage est aussi considérée comme agissant en tant que mandataire de la Commune. Par conséquent, aucune TVA. n'est due sur ces ventes, comme pour les commerçants.

En ce qui concerne la commission qui serait perçue par cette entreprise, les considérations formulées pour les détaillants s'appliquent sans réserve.

Il ne faudrait toutefois pas confondre la vente pure et simple de sacs poubelles avec l'accessoire d'une prestation de service de nettoyage d'immeubles.

En effet, lorsque la somme portée en compte par une entreprise de nettoyage pour l'entretien d'un immeuble comprend, en plus des prestations habituelles, le prix des sacs poubelles utilisés, l'art. 26 du Code de la TVA. précise que le prix des sacs est un accessoire de la prestation de service de nettoyage faisant partie de la base imposable de la prestation de services.

Toutefois, lorsque la facture de la prestation de nettoyage porte en compte séparément et pour le montant exact le prix de vente imposé par la Commune, cette somme peut être considérée comme débours, ne faisant pas partie de la base d'imposition de la prestation de nettoyage. Aucune TVA. n'est alors calculée sur ces débours.

25/10/2005	Bruxelles Efp	Honoraires du professionnel comptable Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
25/10/2005	Liège	Honoraires du professionnel comptable Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
25/10/2005	1200 Bruxelles	Les intérêts notionnels Roland ROSOUX, Dir. aux Serv. Centraux du S.P.F., Expert-Conseiller au Cabinet du Ministre des Finances	CEDCF Tél : 02.522 0692 - Fax : 02.522 2994
25/10/2005	Bruxelles	Forum en deux parties A déterminer	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
26/10/2005	4031 Angleur (Liège)	Les tableaux de bord M.-J. PAQUET, Comptable- fiscaliste agréé IPCF - Président IPCF	AJPCL ASBL Tél : 0477/84 73 84 - Fax : 04/264 94 96
26/10/2005	Bruxelles	Cycle stage année 2	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
26/10/2005	Bruxelles	Journée d'étude Sandrine BASTOGNE et Charles-Henri DE STREEL	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
26/10/2005	Mons	Le rôle du conseil dans les accidents de parcours financiers des personnes physiques Mes Monique BLONDIAU, Frédéric COLLIN et Pierre CALLENS, Avocats	UHPC Tél : 065 / 34 64 91 - Fax : 065 / 84 79 42
27/10/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Patrick HUGARD	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
28/10/2005	Charleroi	Les honoraires du professionnel comptable Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
28/10/2005	Tournai	L'approche Private Bankers Yves FARDEAU et Michel REMUE "Private Bankers" (ING), Vincent VAN ESCH, Senior Economist (ING)	UPCHO Tél : 069/890010 - Fax : 069/890020
28/10/2005	Tournai	L'avertissement-extrait de rôle à la loupe : ses implications fiscales Me P.F. COPPENS, Avocat et Gérard CLUDTS, Inspecteur principal à l'impôt des non-résidents	UPCHO Tél : 069/890010 - Fax : 069/890020
03/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Patrick HUGARD	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
07/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Patrick HUGARD	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
08/11/2005	Bruxelles	NORMES IAS HUGUES FRONVILLE	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
10/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Patrick HUGARD	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43

14/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Françoise BALTUS	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
15/11/2005	Bruxelles	Forum en deux parties MARC DASSESE, professeur ULB	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
16/11/2005	Bruxelles	Cycle stage année 3	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
17/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Françoise BALTUS	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
19/11/2005	Gilly	La société de droit commun Les droits de donation de valeurs mobilières Bénédicte HUTS, Tax Advisor Personal Finance Fortis Bank, Hubert MICHEL, Notaire	GFPC Tél : 071.40 4760 - Fax : 071.40 4750
21/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Françoise BALTUS	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
22/11/2005	Liège	La fraude en TVA Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
22/11/2005	Bruxelles	Les fraudes TVA Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
22/11/2005	Bruxelles	Forum en deux parties MARC DASSESE, professeur ULB	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
23/11/2005	Bruxelles	Cycle stage années 1, 2 et 3	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
23/11/2005	Bruxelles	Journée d'étude Bruno WATTENBERGH et Gérard DELVAUX	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43
24/11/2005	Charleroi	La TVA et les fraudes Jean-Pierre RIQUET	AF Tél : 0479/87.69.91 - Fax : 02/612.50.04
24/11/2005	Bruxelles	La motivation formelle des avis de rectifications Jean-Pierre RIQUET, Conseil juridique et fiscal	CECCB Tél : 02.648 2912 - Fax : 02.648 2912
24/11/2005	Bruxelles	Fiscalité indirecte Françoise BALTUS	OECCBB Tél : 02.343.02.12 - Fax : 02.343.09.43

**COOREMANS organise une licence spéciale en fiscalité  
destinée spécifiquement aux professions économiques, aux juristes et aux diplômés (licenciés ou gradués)  
qui souhaitent acquérir une qualification supplémentaire.**

**Pour en savoir plus : [www.cooremans.net](http://www.cooremans.net)**

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 : Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. - Avenue Legrand 45, 1050 Bruxelles • Tél. 02 626 03 80 • Fax 02 626 03 90 • E-mail : [info@ipcf.be](mailto:info@ipcf.be) • Internet : [www.ipcf.be](http://www.ipcf.be). Rédaction : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, José PATTYN. Comité scientifique : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.