

SOMMAIRE

- p. 1/ La prise en charge des pertes de la société par un dirigeant d'entreprise : aspects fiscaux
- p. 5/ Mandats d'administrateur : choix irrévocable
- p. 7/ TVA – restaurant et restauration – livraison de biens ou prestation de services

La prise en charge des pertes de la société par un dirigeant d'entreprise : aspects fiscaux

1. Introduction

1. En principe, la prise en charge des pertes d'une société par un dirigeant d'entreprise ne constitue pas des frais professionnels déductibles.

Toutefois, l'article 53, 15° du Code des impôts sur les revenus 1992 (**en abrégé**, CIR/92) vient nuancer ce principe.

Cette disposition précise que « *ne constituent pas des frais professionnels 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* ».

L'article 53, 15° du CIR/92 subordonne ainsi la déduction des pertes prises en charge par un dirigeant d'entreprise à plusieurs conditions cumulatives qui seront examinées dans la présente contribution.

La charge de la preuve de ces frais professionnels incombe au contribuable¹. Le bénéfice de cette déduction est limité aux dirigeants d'entreprise (administrateurs/gérants) personnes physiques. Le contribuable doit établir cette qualité. Le fait que l'administration ait imposé les revenus d'un contribuable en vertu de l'article 32 du CIR/92 ne constitue pas nécessairement une acceptation, par l'administration, de la qualité de gérant ou d'administrateur du contribuable².

2. Conditions de déduction

2.1. Présentation générale

2. Les conditions imposées par l'article 53,15° du CIR/92 sont les suivantes³:

1. la prise en charge des pertes sociales doit avoir été effectuée en vue de sauvegarder des

1 Cf. Mons, 10 octobre 2000, RG. n° 1996/FI/44, *Fiscalnet*. En l'espèce, le contribuable avait réalisé un versement effectif à la société, mais la perte avait été apurée par une réduction de capital.

2 Cf. Civ., Mons, 24 mars 2010, RG. n° 09/632/A, *Fiscalnet*. En l'espèce, le contribuable invoquait sa qualité de manager de crise et le fait qu'il exerçait des fonctions analogues à celles d'un dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32, 2° du CIR/92.

3 Cf. Com, I.R./92 n° 53/218; Mons, 10 octobre 2000, RG. n° 1996/FI/44, *Fiscalnet*.

- revenus⁴ professionnels que les contribuables concernés⁵ retirent périodiquement de la société ;
2. cette prise en charge doit être réalisée par un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme d'argent ;
 3. la société en cause doit avoir affecté la somme ainsi payée à l'apurement de ses pertes professionnelles.

Ces conditions s'apprécient au moment de la prise en charge de la perte qui, selon la jurisprudence, ne devient certaine qu'au moment de l'approbation des comptes⁶.

2.2. Première condition : sauvegarder les revenus retirés périodiquement de la société

3. En prenant la perte de la société en charge, l'intention du contribuable doit être de sauvegarder ses revenus⁷. La jurisprudence a considéré que tel n'est pas le cas, dans les situations suivantes :

- l'intention du dirigeant d'entreprise est de prendre en charge les pertes en vue de la réalisation des actifs de la société lors de la liquidation de cette dernière⁸ ;
- la prise en charge des pertes par un dirigeant d'entreprise constitue une condition à sa démission⁹ ;
- la prise en charge des pertes est réalisée en vue de maintenir l'activité de la société en vue de la négociation de la revente de ses parts¹⁰ ;
- la société est une société patrimoniale qui a principalement comme actif l'immeuble d'habitation du contribuable¹¹.

Comment appréhender cette condition en cas de faillite ou de mise en liquidation de la société peu

après qu'une partie de la perte ait été prise en charge par le dirigeant d'entreprise ?

Dans un cas d'espèce soumis à la Cour d'appel de Bruxelles¹², le contribuable postulait la déduction d'une perte qu'il avait prise en charge, deux ans après la faillite de sa société. Il invoquait que cette prise en charge avait pour but de sauvegarder sa réputation et donc, ses revenus futurs.

La Cour d'appel de Bruxelles a considéré que les revenus destinés à être sauvegardés doivent être ceux retirés de la société. Elle ajoute que les conditions s'apprécient au moment de la prise en charge de la perte et que la société étant en faillite à ce moment, le contribuable n'aurait plus été en mesure de retirer de revenus de cette société.

Cette position a été confirmée par la Cour de cassation¹³.

Il en est de même en cas de mise en liquidation de la société, la perspective de retirer des revenus de la société étant absente¹⁴.

La disposition vise la sauvegarde de revenus. Les avantages en nature constituent des revenus professionnels au sens de cette disposition¹⁵.

L'administration déduisait de cette première condition, une exigence de proportionnalité entre, d'une part, le montant de la perte prise en charge par le dirigeant d'entreprise et, d'autre part, le montant des revenus que ce dernier retire de la société. Cette exigence figurait expressément dans le Commentaire administratif.

Jugeant cette condition illégale, une grande partie de la jurisprudence¹⁶ a estimé que l'administration ajoutait une condition à la loi en imposant une condition de proportionnalité.

4 Cf. Cass., 21 décembre 1995, *F.J.F.*, 1996, p. 78 ; Mons, 5 mai 2000, *F.J.F.*, 2000, p. 416. Anvers, 20 janvier 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 272.

5 La perte doit être prise en charge par le contribuable qui retire des revenus de la société. Le fait que ce soit le conjoint du dirigeant d'entreprise postulant la déduction qui retire des revenus n'est pas pris en considération, et ce même si les revenus ainsi perçus tombent dans la communauté. Voy. dans ce sens, Anvers, 2 décembre 1997, *F.J.F.*, 1998, p. 338 ; Gand, 3 novembre 2004, *T.G.R. - T.W.V.R.*, 2005, liv. 1, p. 81.

6 Cf. Gand, 7 décembre 2000, *F.J.F.*, 2001, p. 633. La jurisprudence a ainsi validé un versement opéré par un dirigeant d'entreprise en février 1991 alors que la première rémunération payée à ce même dirigeant était intervenue en octobre 1991 dès lors que les comptes avaient été approuvés en juin 1992 (Cf. Anvers, 29 octobre 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 10, p. 839).

7 Cf. Bruxelles, 31 mai 2002, RG. n° 1994/FR/540, *Fiscalnet*.

8 Cf. Gand, 4 février 1992, *F.J.F.*, 1992, p. 233.

9 Cf. Anvers, 16 septembre 1997, *F.J.F.*, 1998, p. 31.

10 Cf. Civ., Bruxelles, 7 juin 2006, *F.J.F.*, 2007, liv. 9, p. 814.

11 Cf. Civ., Gand, 17 janvier 2002, RG. n° 00/1432/B, *Fiscalnet*.

12 Cf. Bruxelles, 4 février 2000, RG. n° 1996/FR/520, *Fiscalnet* ; Voy. également Anvers, 22 septembre 1998, *F.J.F.*, 1999, p. 117 ; Bruxelles, 15 février 2001, *T.F.R.*, 2001, p. 419.

13 Cf. Cass., 14 juin 2002, RG. n° F000054F.

14 Cf. Civ., Hasselt, 18 juin 2003, RG. n° 01.432.A, *Fiscalnet*.

15 Cf. Mons, 19 septembre 1997, *Cour. Fisc.*, 1997, pp. 589-592 ; Bruxelles, 31 janvier 1997, *Cour. Fisc.*, 1997, p. 315 ; Mons, 4 décembre 1998, *F.J.F.*, 1999, p. 179.

16 Cf. Mons, 15 mai 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 548 ; Anvers, 15 mai 1995, *Cour. Fisc.*, 1995, p. 492 ; Gand, 14 mars 1996, *F.J.F.*, 1996, p. 235 ; Gand, 2 octobre 1997, *Act. Fisc.*, 1998, liv. 3, p. 5 ; Anvers, 22 octobre 1996, *F.J.F.*, n° 96/262, p. 536 ; Liège, 9 mai 1990, *Cour. Fisc.*, 1992, p. 518.

La position de l'administration a toutefois recueilli un accueil favorable de certains tribunaux et cours qui ont considéré que la condition de proportionnalité figure implicitement dans l'article 53,15° du CIR/92¹⁷. En l'espèce, le contribuable avait pris en charge, sur deux exercices, la perte de la société à concurrence d'un montant de 100.000,00 EUR alors qu'il avait obtenu, au cours de la même période, une rémunération de 1.875,00 EUR.

Le ministre des Finances a alors abrogé cette disposition du Commentaire administratif. Une nouvelle circulaire administrative a précisé la manière avec laquelle ce critère de proportionnalité peut être utilisé¹⁸.

On peut y lire que :

«La proportion que l'administration exige entre les pertes prises en charge et les rémunérations perçues n'est, en effet, pas une condition qui était prévue à l'article 53, 15° du CIR/92, de sorte que l'existence d'une disproportion importante n'est pas en soi une raison pour refuser, aux dirigeants d'entreprise, la déduction des pertes prises en charge.»

La Circulaire ajoute que *«la disproportion précitée peut être un élément ou un critère dont les fonctionnaires-taxateurs tiennent compte pour apprécier si la prise en charge des pertes de la société est réalisée pour sauvegarder des revenus professionnels propres.»*

La Cour de cassation a confirmé que le critère de proportionnalité peut constituer *«un élément lors de l'appréciation de la condition légale que la prise en charge des pertes de la société doit être réalisée en vue de sauvegarder des revenus professionnels propres»*¹⁹.

La jurisprudence²⁰ a ainsi recours à ce critère pour apprécier la condition liée à l'intention du contribuable, sans toutefois en faire une condition nécessaire.

Malgré cette clarification faite par le ministre des Finances, l'administration semble encore avoir recours

à ce critère pour refuser *ipso facto* la déduction dans le chef des contribuables.

La jurisprudence n'est pas unanime, et ce même si un grand nombre de cours d'appel continuent de se prononcer contre le critère de proportionnalité²¹.

Il n'est pas aisé d'appréhender et d'appliquer le critère de proportionnalité, qui n'est pas une condition légale mais peut constituer un critère d'appréciation.

La jurisprudence a tendance à prendre en compte la réalité économique et financière de la société, afin d'apprécier l'application qui a été faite de ce critère par l'administration. Elle a ainsi égard à la responsabilité d'un dirigeant d'entreprise par rapport à la situation financière de sa société²².

Cette jurisprudence semble admettre implicitement de prendre en compte les revenus futurs supérieurs que pourrait obtenir le dirigeant d'entreprise, la situation de la société une fois assainie.

La jurisprudence s'attache également à la manière dont la rémunération du dirigeant d'entreprise évolue. En effet, elle a déjà admis la déduction dans des cas où il y avait disproportion en s'appuyant sur le fait que depuis l'année au cours de laquelle la déduction avait été postulée, les rémunérations des dirigeants avaient augmenté et la société n'était plus en perte²³.

La loi impose que le dirigeant perçoive des revenus périodiques. Selon le Commentaire administratif, l'adverbe *«périodiquement»* souligne spécialement que les revenus professionnels dont il s'agit doivent avoir un caractère répétitif et plus ou moins régulier²⁴.

17 Cf. Bruxelles, 5 décembre 1997, *F.J.F.*, 1998, p. 192. Dans le même sens, Anvers, 5 mai 1994, *R.G.F.*, 1994, p. 260. Pour d'autres situations dans lesquelles la condition de proportionnalité a été retenue, voy. Bruxelles, 22 mai 1992, *Cour. Fisc.*, 1992, p. 478; Bruxelles, 26 septembre 1997, *R.G.F.*, 1998, p. 122; Bruxelles, 18 janvier 1996, *Fisconet*.

18 Cf. CIRH.243/486.044 du 13 juillet 1998.

19 Cf. Cass., 18 octobre 2008, RG. n° F.06.0102.N.

20 Cf. Bruxelles, 4 juin 2003, *F.J.F.*, 2003, liv. 10, p. 1013; Bruxelles, 28 avril 2000, *J.D.F.*, 2000, p. 246; Anvers, 22 février 2000, *Fisc. Act.* 2000, liv. 18, p. 5.

21 Cf. Gand, 11 décembre 2001, RG. n° 1994/FR/309, *Fiscalnet*; Gand, 11 décembre 2001, RG. n° 1997/FR/86, *Fiscalnet*. La Cour d'appel précise que le fait que la société n'a jamais réalisé de bénéfices n'empêche pas l'associé actif de percevoir néanmoins une rémunération; Civ. Anvers, 26 juin 2002; RG. n° 00/2546/A et 01/1545/A, *Fiscalnet*; Mons, 4 décembre 1998, RG. n° 1994/FL/135, *Fiscalnet*; Anvers, 19 février 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 4, p. 289; Gand, 30 mai 2000, RG. n° 1993/FR/4330, *Fiscalnet*; Gand, 25 septembre 2001, RG. n° 1994/FR/218, *Fiscalnet*; Gand, 17 septembre 2002, *T.F.R.*, 2003, liv. 238, p. 267; Gand, 30 octobre 2001, *T.G.R.*, 2002, liv. 2, p. 116. La Cour d'appel de Gand rappelle à cette occasion que l'administration n'a pas à s'immiscer dans la manière dont le contribuable organise ses activités professionnelles.

22 Il a été jugé qu'«Il est normal que les revenus du dirigeant d'entreprise soient inférieurs lorsque sa société subit une perte. Pour l'économie des entreprises, il est nécessaire que le gérant intervienne dans la perte de la société et se contente d'un faible revenu périodique ne fusse que pour prévenir une faillite ou une dissolution de la société dans l'espoir que la société fasse ensuite du bénéfice en vue de rémunérations ultérieures supérieures.»

23 Cf. Gand, 30 octobre 2001, RG. n° 1995/FR/271, *Fiscalnet*; Voy. également Gand, 25 septembre 2001, RG. n° 1994/FR/218, *Fiscalnet*; Gand, 3 janvier 2002, RG. n° 99/3087/B, *Fiscalnet*.

24 Cf. article n° 53/221 Com.I.R./92.

La Cour de cassation a déclaré qu'un seul versement annuel en faveur du contribuable peut constituer un revenu périodique au sens de l'article 53, 15° du CIR/92²⁵.

La jurisprudence fait preuve de pragmatisme. Elle admet que des rémunérations n'aient pas été versées au cours des premières années de vie de la société, eu égard aux investissements de départ importants, lorsqu'il apparaît que des rémunérations ont été consenties ultérieurement²⁶.

Une partie de la jurisprudence considère que l'emploi du présent «*retirent*» implique qu'au moment où la déduction est postulée, le dirigeant d'entreprise doit avoir bénéficié de revenus de la société²⁷. Toutefois, certaines juridictions admettent la déduction alors que les rémunérations ont été allouées pour la première fois au cours de l'année au terme de laquelle les pertes ont été prises en charge²⁸.

2.3. Deuxième condition : un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme d'argent

4. Quelle forme doit revêtir la «*prise en charge*» ?

Il est recommandé de privilégier un paiement par virement bancaire afin de se ménager une preuve de la réalité de celui-ci.

La jurisprudence admet que la somme soit versée directement aux créanciers de la société sans que le dit montant transite par les comptes de cette dernière. Il s'agit d'une simple modalité de paiement qui n'empêche en rien la déduction de la perte ainsi prise en charge²⁹.

25 Cf. Cass., 16 janvier 2003. La Cour de cassation considère que l'administration ajoute une condition à la loi en adoptant l'interprétation suivant laquelle un seul versement de revenus professionnels par période imposable au contribuable qui veut prendre en charge les pertes professionnelles de la société ne peut constituer un retrait périodique; dans le même sens, Anvers, 20 janvier 1998, *F.J.F.*, n° 98/102; Cf. Anvers, 15 mai 1995, *F.J.F.*, n° 95/177; Bruxelles, 13 juin 2001, *F.J.F.*, 2002, liv. 1^{er}, p. 32.

26 Cf. Gand, 27 février 2002, R.G. n° 1996/FR/217, *Fiscalnet*.

27 Cf. Cass., 11 octobre 1990, *F.J.F.*, n° 91/07; Anvers, 19 novembre 2002, *F.J.F.*, 2003, liv. 4, p. 378; Anvers, 29 octobre 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 10, p. 839; Mons, 3 juin 1994, *Bull. Contr.*, 1995, p. 2916; Anvers, 13 novembre 1995, *F.J.F.*, n° 96/36.

28 Cf. Mons, 15 mai 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 548; Anvers, 15 mai 1995, *F.J.F.*, n° 95/177.

29 Cf. Anvers, 10 février 2009, *F.J.F.*, 2009, liv. 10, p. 1082. En l'espèce, le versement aux créanciers avait été opéré par le notaire qui avait utilisé, à la demande du dirigeant d'entreprise, une partie du produit de la vente d'un immeuble de ce dernier pour payer les créanciers de sa société. Voy. également dans ce sens, Anvers, 26 mars 1996, *Fisco-logue*, n° 573, p. 10.

La production d'un chèque sans preuve d'encaissement n'est, à cet égard, pas suffisante pour établir la preuve du paiement irrévocable et sans condition³⁰.

La jurisprudence précise également que l'identité du bailleur de fonds importe peu, dès lors que la prise en charge est réalisée par le dirigeant d'entreprise³¹.

Y a-t-il paiement irrévocable lorsqu'un dirigeant d'entreprise abandonne en faveur de sa société la créance en compte courant dont il dispose à l'égard de cette dernière ?

A première vue, la réponse semble être négative dès lors que la circulaire exige un décaissement effectif dans le chef du contribuable en faveur de la société. Or, la renonciation à une créance n'implique aucun décaissement au moment de la dite renonciation.

Toutefois, le Commentaire administratif³² assimile une avance en compte courant au versement d'une somme d'argent, moyennant le respect des conditions suivantes³³:

- 1° le contribuable doit établir clairement le lien entre le paiement de cette somme d'argent et la perte sociale enregistrée ultérieurement; en l'absence d'éléments en sens contraire, l'existence de ce lien est admise quand le paiement a lieu pendant l'exercice comptable au cours duquel la perte est apparue, ou au plus tard avant l'assemblée générale qui a approuvé les comptes annuels de cet exercice comptable;
- 2° le contribuable doit renoncer explicitement et de manière irrévocable au remboursement de l'avance; tel n'est pas le cas, si les circonstances de fait montrent que le dirigeant d'entreprise s'est vu adresser une attestation d'irrecouvrabilité de la créance par le curateur³⁴;
- 3° la société doit utiliser, au plus tard lors de l'affectation du résultat, le montant de cette avance ainsi convertie pour réduire ses pertes professionnelles.

30 Cf. Gand, 9 avril 2002, R.G. n° 1995/FR/49, *Fiscalnet*.

31 Elle précise à cet égard que «*La loi ne dit nulle part que l'argent que les dirigeants d'entreprise affectent à la prise en charge des pertes de la société qu'ils administrent et dont ils tirent leur revenus devrait leur appartenir en propre*» et «*qu'il leur est loisible de se procurer cet argent où ils veulent et comme ils veulent, par exemple en empruntant ou en se le faisant donner ou même simplement avancer par des proches*» (Cf., Civ., Namur, 26 juin 2002, *F.J.F.*, 2002, liv. 9, p. 737. En l'espèce, l'argent provenait du père du dirigeant d'entreprise).

32 Cf. Com. IR. n° 53/228.

33 A titre d'illustrations, voy. Gand, 30 janvier 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 221; Gand, 11 décembre 2001, *T.F.R.*, 2002, liv. 220, p. 415.

34 Cf. Bruxelles, 9 septembre 2010, R.G. n° 2005/AR/2139, *Fiscalnet*.

2.4. Troisième condition : l'affectation de la somme ainsi payée à l'apurement des pertes professionnelles de la société

5. L'apurement des pertes de la société peut s'effectuer de plusieurs manières. Les deux situations suivantes sont à envisager :

- 1° les administrateurs décident, au cours de l'exercice social, de prendre les pertes en charge : la société doit comptabiliser cette prise en charge comme un résultat exceptionnel ;
- 2° la perte de l'exercice comptable, telle qu'elle résulte des comptes annuels, augmentée le cas échéant de la perte reportée, est prise en charge par un ou plusieurs administrateurs : dans cette hypothèse, on se trouve devant une affectation du résultat, approuvée par l'assemblée générale, qui doit normalement figurer dans le tableau d'affectation des résultats.

En règle, la troisième condition fixée par l'article 53, 15° du CIR/92, peut être considérée comme remplie

si la société en cause s'est conformée aux obligations découlant de la législation comptable, applicables en la matière. En effet, en raison des ajustements comptables auxquels ladite société a dû procéder, les pertes prises en charge ne peuvent plus apparaître au bilan³⁵.

3. Conclusion

6. Les possibilités de remettre en cause la déduction postulée par un dirigeant d'entreprise sont nombreuses eu égard aux nombreuses conditions légales et à l'interprétation qu'en fait l'administration. La prudence s'impose donc lorsque le contribuable s'aventure sur ce terrain glissant ...

Julie VAN THEMSCHE
Avocat au barreau de Liège
Cabinet d'avocats Herve

³⁵ Cf. Com. IR n° 53/230.

Mandats d'administrateur : choix irrévocable

Dans sa décision n° 2010.445 du 21 décembre 2010, le Service des décisions anticipées a confirmé qu'une personne morale qui intervient comme administrateur, gérant ou liquidateur d'une société peut choisir ou non de soumettre ses opérations à la TVA et que ce choix s'appliquera à toutes les opérations qu'elle effectue en tant que tel.

Le traitement en matière de TVA de l'assujettissement des administrateurs, gérants et liquidateurs a déjà subi de nombreuses modifications. Avant le 1^{er} janvier 1993, les opérations qui étaient réalisées par des administrateurs, gérants et liquidateurs dans l'exercice de leur mission statutaire ne relevaient pas du champ d'application de la TVA (ancien art. 18 § 1 3° CTVA). Mais cette exception a été supprimée du texte de loi à partir du 1^{er} janvier 1993. Par conséquent, toutes les prestations de mandat effectuées en Belgique à titre onéreux par un assujetti agissant en tant

que tel ont, en règle générale, été soumises à la TVA depuis cette date. Vu la nature particulière de leur mission de mandataire, l'administration admettait toutefois que les administrateurs, gérants et liquidateurs (personnes physiques) agissant dans l'exercice normal de leur mission statutaire et apparaissant comme l'organe de la société qu'ils représentent, n'agissaient pas de manière indépendante (Décision n° E.T. 79581 du 27 janvier 1994). Dès lors, ces prestations de services sortaient du champ d'application de la TVA. Mais si les administrateurs, gérants et liquidateurs accomplissaient d'autres missions (par exemple des missions de conseil ou techniques) en marge de l'exercice normal de leur mandat, ces opérations étaient normalement soumises à la TVA.

Si l'administrateur était une personne morale en revanche, les choses étaient un peu plus compliquées. En effet, une personne morale peut difficilement être

considérée comme non indépendante. Par conséquent, les prestations de sociétés exerçant une mission statutaire dans le cadre de la gestion et de l'administration d'une autre société étaient en principe soumises à la TVA. Pour des raisons pratiques et par analogie aux administrateurs - personnes physiques, les administrateurs - personnes morales avaient toutefois la possibilité de ne pas soumettre leurs opérations en tant qu'administrateur à la TVA. Cette option était également d'application pour les personnes morales - administrateurs qui étaient déjà assujetties pour une autre activité. Si de telles sociétés choisissaient de ne pas soumettre leurs opérations comme administrateur à la TVA, elles devaient être considérées aux fins de la TVA comme un assujetti partiel à la TVA avec un droit limité à déduction.

Toutefois, la décision de 1994 n'abordait pas les aspects en matière de TVA de la situation dans laquelle une société combine plusieurs mandats d'administrateur. Plus précisément, la question qui se posait était de savoir si la société pouvait choisir de soumettre un certain nombre de mandats d'administrateur à la TVA tout en maintenant d'autres mandats d'administrateur en dehors du champ d'application de la TVA.

Certes, l'administration de la TVA avait bel et bien pris position dans des décisions individuelles, mais il n'était pas possible d'en dégager une vision claire et uniforme. Alors que l'administration acceptait dans certains cas qu'un droit d'option soit exercé par mandat d'administrateur, elle décidait dans d'autres cas que tous les mandats d'administrateur avaient les mêmes conséquences en matière de TVA (soit en dehors du champ d'application de la TVA, soit soumis à la TVA).

L'an dernier, l'administration de la TVA a finalement publié une décision clarifiant cette problématique (décision E.T. 118.288 du 27 avril 2010; voir www.monKEY.be). Dans cette décision, l'administration a clairement indiqué que, si une personne morale souhaite soumettre à la TVA ses opérations en tant qu'administrateur, gérant ou liquidateur, ce choix vaut pour toutes les opérations qu'elle effectue en tant que tel. Le choix qu'une personne morale doit opérer est donc, à présent, un choix pour l'application de la TVA plutôt qu'un choix d'exclusion des mandats du champ d'application de la TVA. En outre, ce choix est en principe irrévocable, sauf dans le cas où l'assujetti apporte la preuve irréfutable d'un changement radical de la situation économique qui justifie la modification de son choix initial.

Le Service des décisions anticipées s'est également vu soumettre une situation dans laquelle la SA Y, seul associé gérant d'une société en commandite X, se chargerait de l'administration de X et aurait à cet égard le pouvoir d'effectuer toutes les opérations qui sont nécessaires ou utiles pour la réalisation de l'objet de la société. Dans ce contexte, Y serait nommée statutairement et recevrait une rémunération. La SA Y souhaitait que cette rémunération puisse sortir du champ d'application de la TVA.

Le mandat du gérant serait donc assez large. Ainsi, le gérant pourrait poser les actes suivants: représenter la société dans toutes les matières; rechercher, examiner, analyser, structurer, négocier et conclure des contrats pour des possibilités d'investissement éventuelles qui s'inscrivent dans le cadre de la politique d'investissement de la société; évaluer et suivre les investissements effectués par la société; exercer tous les droits et avantages liés aux investissements effectués par la société ou aux contrats conclus par celle-ci,...

Le mandat du gérant consiste donc en la gestion d'un portefeuille de participations, ce qui est assez proche du management, qui est considéré aux fins de la TVA comme une prestation de services taxée normalement.

Le Service des décisions anticipées a confirmé qu'une personne morale a le choix de soumettre ou non à la TVA ses prestations comme administrateur, gérant ou liquidateur et que la SA Y a le droit, en tant que gérant, de choisir d'être rémunérée sans application de la TVA pour les services qu'elle preste.

En outre, le Service des décisions anticipées reprend le point de vue de l'administration de la TVA en soulignant que le même régime TVA doit être appliqué pour toutes les opérations que la personne morale effectue en tant qu'administrateur, gérant ou liquidateur et que le choix est en principe irrévocable. Si une personne morale qui intervient comme gérant, administrateur ou liquidateur choisit de soumettre ou non à la TVA les rémunérations qu'elle reçoit, elle doit donc tenir compte du fait que ce choix est en principe irrévocable et qu'il devra également être appliqué pour le traitement en matière de TVA d'éventuels mandats futurs.

Nicolas COLLART
Deloitte

TVA – restaurant et restauration – livraison de biens ou prestation de services

Cour de Justice de l'Union Européenne – arrêt du 10 mars 2011

1. Position du problème

La distinction entre une livraison de biens et une prestation de services détermine d'importantes modalités d'application de la TVA.

Ainsi, en ce qui concerne la nourriture, si celle-ci correspond à une livraison de biens (une vente à emporter), elle est normalement passible du taux de 6 % (21 % pour le caviar, les langoustes, homards, huîtres, écrevisses, etc. y compris les préparations et plats préparés). Par contre, s'il s'agit d'une prestation de services de nourriture à consommer sur place, dans les restaurants par exemple, le taux est, en principe, de 12 % (6 % pour le petit déjeuner accompagnant une chambre d'hôtel).

Pour les boissons simplement vendues (emportées en vue d'une consommation en dehors de tout service), l'opération s'analyse en une livraison de biens, passible de 6 %, lorsque lesdites boissons ne sont pas alcoolisées. Les boissons consommées sur place sont, quant à elles, des prestations de services taxables à 21 % (dans les restaurants, les débits de boissons et les salons de consommation, notamment). La problématique liée à la délivrance de notes-reçus, à l'utilisation de caisses enregistreuses, etc. est aussi subordonnée à cette distinction entre une livraison et une prestation.

La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a été amenée à se prononcer sur ces qualifications (arrêt du 10 mars 2011, affaires jointes C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09).

La position retenue par l'administration fiscale belge, avant l'éclairage dudit arrêt, peut révéler des différences d'approche. La circulaire n° 5/2011, dd.27.06.2011, relative au règlement du Conseil du 15.03.2011 (Chapitre IV – Opérations imposables – Article 6) précise d'ailleurs que ces aspects doivent

faire l'objet d'une nouvelle circulaire spécifique de l'AgFisc, directions I/7 et I/8.

Nous dégageons certaines des considérations de la CJUE.

2. Affaires jointes

Quatre affaires (Bog C-497/09, Cinémax C- 499/09, Lohmeyer C-501/09, Fleischerei Nier C-502/09) ont été jointes, la problématique portant essentiellement sur la distinction entre une livraison de biens et une prestation de services en matière de nourriture à consommer.

Dans le cas Bog, il s'agit de l'exploitation de véhicules de restauration. Dans celui de Lohmeyer, l'exploitation porte sur des stands de restauration. Dans les deux situations, les plats préparés sont prêts à la consommation. Les préparations sont sommaires et standardisées. Les aliments sont préparés chauds, selon la demande prévisible en général, et ne correspondent pas à la demande spécifique d'un client donné. L'équipement est sommaire, mais permet la consommation sur place. Les installations consistent en des comptoirs ou des tables, sans possibilité de consommer en position assise. Parmi les autres éléments figurent, entre autres, l'absence de service, l'inexistence de véritables conseils à la clientèle, le défaut de vaisselle, de vestiaires, de toilettes, etc.

Quant à Cinémax, cet assujetti exploite un cinéma et procède à la fourniture de petits aliments (pop-corn, nachos). Aux points de ventes proprement dits, la consommation sur place n'est pas aménagée, mais possible dans d'autres lieux, faisant partie des installations de l'exploitant. Ainsi, l'assujetti dispose d'emplacements accessibles et garnis de mobilier. Lesdits emplacements sont utilisés également comme lieux d'attente et/ou de rencontre. Dans les faits, les petits aliments sont habituellement consommés dans la salle de projection. Dans ces trois affaires, les prestations accessoires procurées sont considérées minimales. De

ce fait, la qualification d'une livraison de biens est reconnue aux divers aliments concernés.

Pour Fleischerei Nier, l'affaire consiste en l'exploitation d'une boucherie, assortie d'une activité de traiteur à domicile, avec livraison auprès des clients des plats commandés, dans des conteneurs chauds et fermés. En outre, à la demande spécifique des clients, il peut être procuré de la vaisselle, des couverts, des tables «mange debout», et du personnel pour le service.

La Cour estime que ledit service traiteur, au domicile des clients, ne correspond pas à des préparations alimentaires sommaires et standardisées, mais que ce service se caractérise plutôt par des prestations de services nettement plus importantes, et qui nécessitent un travail et un savoir faire d'un degré plus élevé. D'ailleurs, la clientèle peut composer les menus, et faire confectionner des plats individuels. Dans de nombreuses situations, la clientèle sollicite la fourniture de vaisselle, de couverts, et aussi du mobilier *ad hoc*. Ces circonstances s'écartent de la simple mise à disposition d'une infrastructure rudimentaire impliquant, entre autres, une intervention pour livrer, reprendre, nettoyer, etc. le matériel mis à disposition.

En l'espèce, il a été jugé que lesdites activités de traiteur à domicile sont constitutives de prestations de services. En revanche, lorsque le traiteur se borne à livrer des plats standardisés, sans procurer d'autres services complémentaires, l'opération reste qualifiée de livraisons de biens.

3. Considérations finales

Les présents arrêts de la CJUE apportent un éclairage pour la distinction fondamentale, entre une livraison de biens et une prestation de services, en matière de nourriture à consommer.

Rappelons que cette qualification détermine, notamment, le taux de TVA applicable et les obligations spécifiques liées au statut des prestations de services, notamment pour l'établissement des notes-reçus TVA, l'obligation de recourir à des caisses enregistrees, etc. Certains de ces aspects ont été traités dans le *Pacioli* n° 299.

Dans la circulaire n° 5/2011 précitée, l'administration évoque cette problématique et se réfère aussi aux arrêts précités. Dans un bref commentaire, elle y précise que la qualification de prestation de services peut aussi s'appliquer à des installations temporaires et mobiles dans les foires commerciales. L'administration y annonce la confection d'une nouvelle circulaire spécifique.

Quoiqu'il en soit, l'appréciation requiert un examen au cas par cas, selon les circonstances de fait propres à chaque situation, avec une approche sous l'angle du consommateur moyen.

Dès la parution de la circulaire annoncée, nous y consacrerons un article dans le *Pacioli*, à l'égard de laquelle nous relevons, dans une publication de renom et de large diffusion, la *Revue Générale de Fiscalité*, une appréciation récente dans le cadre d'une autre problématique, et formulée en ces termes: «... Or, à ce jour, nous ne disposons que d'une seule information. Et encore s'agit-il d'une demi-page dans une très honorable publication privée, qui relate que, selon le Ministre des Finances, la partie privée de la revente d'un véhicule n'est pas soumise à la T.V.A. ... ». (Voir *Pacioli* n° 321 faisant suite à un article paru sous le n° 310).

Yvon COLSON
Collaborateur externe I.P.C.F.

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:** Jean-Marie CONTER, IPCF – 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:** Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec kluwer – www.kluwer.be