

SOMMAIRE

- p. 1/ Les incentives et le fisc : qu'en est-il des contributions directes et de la TVA ?
- p. 7/ La société en nom collectif et la société en commandite simple

Les incentives et le fisc : qu'en est-il des contributions directes et de la TVA ?

Les dirigeants d'entreprise, CFO et autres cadres chargés de la gestion journalière de leur entreprise doivent faire preuve d'une inventivité sans cesse renouvelée pour fidéliser leurs clients à leurs produits et services. Pour y parvenir, ils recourent de plus en plus souvent aux formes les plus diverses de promotions et de cadeaux. Le fossé entre ces « actions » et ce qui est prévu dans la législation fiscale en matière de cadeaux d'affaires, publicité et autres, ne cesse de se creuser. De même, fidéliser les bons travailleurs à l'entreprise relève du défi, de sorte que les entreprises ont pris l'habitude de leur offrir des avantages et incentives en tout genre...

En tant que comptable(-fiscaliste) et conseil fiscal, vous jouez un rôle non négligeable en la matière : votre client attend de vous que vous vous associiez à sa réflexion et que vous fassiez preuve de la flexibilité nécessaire pour l'aider à réaliser ces objectifs majeurs. Inutile de préciser qu'il compte également sur vous pour tout peaufiner correctement sur les plans comptable et fiscal et le préserver des majorations d'impôts ou autres amendes fiscales. Même si chaque client a une conception qui lui est propre de cette « association à la réflexion », il y a généralement une constante : les clients n'apprécient pas que leur comptable(-fiscaliste)/conseil fiscal contrecarre leurs projets...

En même temps, on peut s'attendre à ce que les contrôleurs fiscaux exercent une surveillance de plus en plus stricte à l'égard de l'application correcte des règles fiscales. Songez à la communication récente concernant l'attitude renforcée de l'Administration à l'égard des avantages non déclarés et la cotisation spéciale sur les commissions secrètes à laquelle la non-déclaration de ces avantages donne lieu...

Le défi à relever est toujours plus grand : suivre l'évolution des entreprises tout en continuant à remplir correctement votre rôle de conseiller...

Afin de tout placer une fois encore dans la bonne perspective, nous vous proposons de passer en revue les règles fiscales applicables en la matière (contributions directes et indirectes).

Quelles sont ces règles ? Comment rendre les incentives et actions atypiques compatibles avec ces règles ? A quelles conditions les dépenses engagées sont-elles déductibles au titre de frais professionnels et qu'en est-il des éventuelles obligations de déclaration ?

I. Généralités

Les conditions cumulatives de l'article 49 CIR/92 sont la base de l'analyse fiscale du caractère déductible des frais supportés :

- les frais doivent avoir été faits ou supportés par le contribuable pendant la période imposable ;
- en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables ;
- la réalité et le montant de ces frais doivent être justifiés au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment.

Dans la pratique, on peut se demander si tous les frais faits par une société – à l'exception de ceux qui sont expressément exclus par le législateur – sont déductibles, sachant que tous les revenus sont, par définition, imposables.

sables dans le chef de la société¹. Prenons à cet égard l'exemple de la filiale qui souhaite déduire les frais d'un sauna ou d'une piscine, sachant que la société est propriétaire de l'immeuble mais que l'objet social se limite à l'exercice de la médecine (plus spécifiquement de la gynécologie)² et à la réalisation de toutes opérations à caractère immobilier, mobilier ou financier se rapportant directement à son objet ou susceptibles d'en favoriser la réalisation. Le peut-elle? La Cour de cassation a déjà jugé à cet égard que les dépenses qu'une société engage ne constituent des frais professionnels déductibles que si ces frais sont également inhérents à l'exercice de l'activité professionnelle. Concrètement, cela signifie que des frais ne sont déductibles que s'ils ont été faits en vue de la réalisation de l'objet social de la société³.

Par ailleurs, le législateur a également identifié plusieurs frais qui ne sont en aucun cas déductibles au titre de frais professionnels et d'autres qui ne le sont qu'en partie⁴. Dans la pratique, l'analyse de la déductibilité des frais n'est cependant pas toujours aussi linéaire, et les frontières s'estompent...

Voici donc un aperçu de quelques cas spécifiques :

II. Frais d'acquisition ou de fidélisation de clients

1. Cadeaux d'affaires

Contributions directes

Conformément au Code des impôts sur les revenus, il importe de distinguer les cadeaux d'affaires, d'une part, et les articles publicitaires, d'autre part. En effet, l'article 53, 8° (préambule) du CIR/92, dispose expressément que 50 % de la quotité professionnelle des frais de cadeaux d'affaires ne constituent pas des frais professionnels. L'article 53, 8°, b du CIR/92, par contre, dispose que les articles publicitaires portant de manière apparente et durable la dénomination de l'entreprise donatrice constituent quant à eux des frais professionnels intégralement déductibles.

Par cadeaux d'affaires, il y a lieu d'entendre les objets d'une certaine valeur, offerts périodiquement (par exemple en fin d'année) ou occasionnellement, dans le cadre de relations professionnelles, dans le but de conserver le chiffre d'affaires ou de l'améliorer, de fidéliser les clients ou d'en acquérir de nouveaux. Entrent dans cette catégorie, notamment : *le vin, le champagne ou l'alcool, les parfums et eaux de toilette, les articles en cuir et plus généralement*

les articles de luxe offerts aux clients ou relations d'affaires à titre de vœux de fin d'année ainsi que les appareils ménagers (petit ménage électrique, frigo, congélateur, four à micro-ondes), montres, chronomètres, jumelles, appareils photographiques, caméras, enregistreurs, projecteurs de diapositives, magnétoscopes, téléviseurs, ordinateurs, etc. offerts à des intermédiaires méritants⁵.

Au vu de la valeur de certains cadeaux, on peut se demander où se situe dans la pratique la frontière entre les cadeaux d'affaires et les libéralités. De même, la qualification au titre de cadeau d'affaires, d'une part, ou au titre de matériel promotionnel ou échantillon, d'autre part, est également sujette à discussion. S'il n'existe aucun lien entre ce que le donateur produit ou vend et le cadeau, alors la qualification au titre de cadeau d'affaires est indiscutable, à condition que le caractère professionnel soit présent. C'est par exemple le cas lorsqu'un producteur de vin offre une montre à certains clients. Si, par contre, ce même producteur de vin offre une bouteille de vin à certaines relations professionnelles, le producteur peut soutenir que la bouteille de vin offerte est un échantillon. Que le contribuable obtienne ou n'obtienne pas gain de cause est généralement une question de faits.

Attention : les frais de cadeaux d'affaires offerts dans le cadre de voyages d'affaires à l'étranger sont en principe intégralement déductibles.

Lorsqu'une entreprise organise un concours auxquels seuls les clients peuvent prendre part, les prix qui échoient aux gagnants, en espèces ou autrement, ne sont pas considérés comme des cadeaux d'affaires, de sorte que les frais s'y rapportant restent déductibles à 100 %⁶.

Un cadeau d'affaires n'est en principe pas imposable dans le chef de son bénéficiaire, sauf si le bénéficiaire est un industriel, un commerçant, un agriculteur ou un titulaire de profession libérale. Dans ce cas, le cadeau d'affaires doit être considéré comme un avantage imposable dès lors que sa valeur excède 125 EUR. Ces cadeaux qui constituent un avantage imposable dans le chef de leur bénéficiaire sont déductibles à 100 %, à condition qu'une fiche 281.50 au nom du bénéficiaire soit établie. La non-déclaration d'un tel cadeau peut donner lieu à l'application de la cotisation spéciale sur les commissions secrètes de 309 %.

TVA

La règle générale en matière de contributions indirectes est que la TVA sur les cadeaux d'affaires n'est pas déductible, sauf s'il s'agit de menus cadeaux. Dans un contexte TVA, il s'agit de cadeaux d'une valeur maximale de 50 EUR hors TVA. La TVA sur ces cadeaux est déductible

1 Nous faisons ici abstraction des dispenses spécifiques prévues par la loi, telle que la déduction pour revenus de brevets, par exemple.

2 Bruges, 9 avril 2008.

3 Cass., 12 décembre 2003 ; arrêt n° 191/2009 de la Cour constitutionnelle, 26 novembre 2009 ; Bruxelles, 21 octobre 2010.

4 Art. 53 CIR/92.

5 Comm. IR n° 53/150.

6 Comm. IR n° 53/153.

à 100 %. A cet égard, il convient de préciser que 6 bouteilles de vin dans un emballage cadeau, par exemple, sont à considérer comme un tout. Précisons également, par souci d'exhaustivité, que la TVA sur les tabacs manufacturés ou les boissons spiritueuses (+22°) offert(e)s comme cadeaux d'affaires n'est jamais déductible, même si leur valeur ne dépasse pas 50 EUR hors TVA (art. 45, § 3, 1° et 2° C.TVA).

2. Frais de publicité et de démonstration

Contributions directes

Les frais de publicité et de démonstration engagés par une société sont intégralement déductibles au titre de frais professionnels, et ce tant au niveau des contributions directes qu'au niveau des contributions indirectes.

Font également partie de cette catégorie les petits cadeaux publicitaires ou articles publicitaires, tels qu'agendas, calendriers, porte-clés, stylos, briquets, etc. qui sont distribués afin de mieux faire connaître une entreprise. Il doit par conséquent s'agir d'articles publicitaires :

- destinés à une très large diffusion et non d'objets réservés à une catégorie restreinte de clients ou de relations d'affaires ;
- de valeur modique ; et
- portant de manière apparente la dénomination ou le logo de l'entreprise donatrice.

Le Ministre a précisé qu'il ne pouvait s'agir de produits de consommation, tels que vins, champagnes et chocolats, portant une étiquette de la société ou entreprise donatrice sur l'emballage⁷.

Dans les cas où il existe des doutes quant à la question de savoir si les dépenses exposées constituent des frais de publicité plutôt que des libéralités, le fonctionnaire chargé de l'examen de la déclaration aux impôts sur les revenus devra apprécier, à la lumière des données, argumentation et preuves fournies par le contribuable, si les dépenses contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise. A cet égard, nous constatons que le contrôleur fiscal n'a pas le droit de contester l'opportunité d'une dépense, autrement dit le contrôleur n'est pas autorisé à juger du caractère (in-)approprié de la nature de la dépense. Le fisc est néanmoins autorisé à examiner le caractère raisonnable du montant de la dépense (p. ex. à la lumière de la taille de l'entreprise, de son chiffre d'affaires ou des usages du secteur). Les frais particulièrement élevés peuvent donner lieu à une contestation de la part du fisc et/ou à un refus de la déduction.

TVA

Il n'existe en matière de TVA aucune limitation de déduction concernant les frais de publicité et de démonstration.

3. Frais d'accueil/frais de réception

Contributions directes

Conformément à l'article 53, 8° du CIR/92, les frais de réception sont également soumis à la limitation de déduction de 50 %. Les frais de réception ou frais d'accueil sont ceux qu'un contribuable engage dans le cadre de ses relations publiques, pour l'accueil de tiers. Les frais de réception typiques sont les frais de traiteur, d'achat de boissons, de fleurs, d'aliments, etc.

Font également partie de cette catégorie, les frais se rapportant à des manifestations diverses, tels des congrès, organisés dans les locaux de l'entreprise. Les frais engagés dans le cadre de la réception de relations d'affaires *en dehors* des locaux de l'entreprise peuvent également être considérés comme frais de réception⁸.

Les frais engagés à l'occasion d'événements lors desquels les produits fabriqués ou vendus par l'entreprise peuvent être dégustés ou lors desquels des échantillons sont distribués, ne sont pas soumis à la limitation de déduction de 50 %, mais sont intégralement déductibles.

TVA

Conformément à l'article 45, § 3 du C.TVA, la TVA sur les frais d'accueil et de réception n'est en principe pas déductible.

Dans un arrêt du 14 février 2006, la Cour d'appel de Gand a précisé cette disposition en ce qui concerne les frais d'hébergement, de repas et de boissons. Ces frais sont déductibles à 100 % lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'un événement qui vise bien plus qu'à créer uniquement une atmosphère favorable à l'égard de l'entreprise (à savoir où les produits ou services du contribuable occupent une place centrale) et sont donc à considérer comme des frais de publicité. Un garagiste qui organise une journée portes-ouvertes à caractère publicitaire dans son garage, peut récupérer intégralement la TVA. Si, par contre, il invite ses meilleurs clients à une course de Formule 1 ou à un tour en montgolfière, les frais engagés sont considérés comme des frais d'accueil, sur lesquels la TVA n'est pas déductible. Ces actions visent en effet uniquement à créer une atmosphère favorable à l'égard de l'entreprise, sachant que l'événement a une importante connotation de divertissement ou de délasserment,

⁷ Question n° 38 de monsieur Olivier du 09.01.1996.

⁸ Comm. IR n° 53/144.

sans pour autant faire la promotion des produits ou services de l'entreprise⁹.

4. Exemples pratiques

Nous tenterons de vous montrer à travers plusieurs exemples pratiques qu'il n'est pas toujours évident d'appliquer la classification théorique visée ci-dessus dans la pratique actuelle.

Imaginons qu'une société ait une montgolfière à sa disposition, sur laquelle elle fait imprimer son nom et son logo, dans le but d'offrir des tours en montgolfière à ses clients et de l'exposer lors d'événements en vue d'accroître sa notoriété. Ces frais – à savoir les frais d'impression et de location/achat d'une montgolfière – constituent-ils des frais professionnels déductibles ou sont-ils soumis à certaines limitations de déduction ?

Les frais afférents aux tours en montgolfière offerts à des clients peuvent, en fonction de la situation concrète, être considérés, tantôt comme des frais d'accueil, tantôt comme des cadeaux d'affaires. Lorsque toutefois les frais d'impression et de location/achat de la montgolfière ne visent pas uniquement à créer une atmosphère favorable à l'égard de l'entreprise et poursuivent clairement un but publicitaire, on peut argumenter que ces frais sont déductibles à 100 % au titre de frais de publicité. L'Administration a en effet déjà confirmé que la publicité sert à accroître la notoriété d'une entreprise et à présenter ses activités au grand public sous un jour favorable. A cet égard, les fonctionnaires ne peuvent perdre de vue l'évolution et le rôle de la publicité dans le monde des affaires moderne, et devront apprécier, sur la base des informations fournies par le contribuable, si les dépenses engagées contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise du contribuable, sans toutefois se prononcer sur l'opportunité des frais engagés. Néanmoins, les frais particulièrement élevés peuvent donner lieu à une contestation de la part du fisc et/ou à un refus de la déduction.

A cet égard, nous attirons votre attention sur les questions parlementaires intéressantes suivantes :

- en réponse à une question parlementaire posée par monsieur Goovaerts le 30 janvier 1998 (Q.P. 812), le ministre a confirmé que les frais relatifs à un vol en ballon étaient, sous certaines conditions, intégralement déductibles au titre de frais de publicité.
- en réponse à une question parlementaire posée par monsieur Peeters le 13 avril 1989 (Q.P. 193), le ministre a confirmé que certains frais engagés par des

entreprises à l'occasion de manifestations culturelles ou sportives pouvaient être considérés comme des frais de publicité. La question visait concrètement à établir si les frais de restaurant pour d'autres sports (p. ex. l'athlétisme) ou des événements culturels dans le domaine d'un autre contexte culturel ou sportif étaient intégralement déductibles. Selon le ministre des Finances, même un dîner offert à l'occasion de l'organisation d'un tour en montgolfière pourrait être considéré comme une dépense publicitaire déductible en fonction de la situation juridique et effective.

La TVA sur de tels frais de publicité est déductible.

Prenons comme deuxième exemple celui de l'organisation d'une action qui consiste pour un producteur à encourager la vente de son produit de marque en récompensant les collaborateurs (vendeurs) de commerces de gros d'un « bon vente » pour chaque produit vendu. Un bon gagnant est périodiquement tiré au sort parmi tous les « bons vente ». Le gagnant reçoit un prix en espèces de 100 à 500 EUR. Au total, quelque 15.000 EUR de prix en espèces sont payés au comptant à des personnes physiques. L'attribution de tels prix en espèces peut-elle être considérée comme une charge professionnelle déductible à 100 % ? Ou s'agit-il *en l'espèce* de libéralités ? Ici aussi, il convient d'analyser les faits au cas par cas. Dans le chef des collaborateurs gagnants du grossiste, la somme reçue peut être considérée comme un avantage imposable. En effet, les avantages reçus de tiers sont imposables dans le chef du bénéficiaire s'il existe un lien de causalité entre l'obtention de l'avantage et l'exercice de l'activité professionnelle. Il suffit que les avantages trouvent directement ou indirectement leur origine dans l'activité professionnelle. Le fisc applique à cet égard une interprétation très large. Etant donné que les personnes qui ne travaillent pas chez le grossiste n'ont aucune chance de remporter le prix, le lien de causalité est bien présent dans cet exemple. La valeur de l'avantage doit toutefois être déterminée au moment de l'attribution de l'avantage, *en l'espèce* au moment de l'attribution du « bon vente ». L'avantage imposable peut, selon nous, être évalué à zéro¹⁰.

Dans le chef du producteur, il convient de s'assurer que les conditions de l'article 49 CIR/92 sont remplies. En l'occurrence, il est clair que les frais sont supportés en vue d'acquérir des revenus imposables, étant donné qu'il existe un lien évident entre la somme d'argent attribuée et les chiffres de vente réalisés. Si les autres conditions de l'article 49 sont également remplies, le coût de cette action peut donc être déduit à 100 %.

L'attribution de tels « bons vente » sort du champ d'application de la TVA.

⁹ Dans un arrêt du 8 avril 2005, la Cour de cassation a également jugé que les frais horeca peuvent être considérés comme des frais de publicité si ces frais « visent la vente directe ou sont exposés dans le but de faire de la publicité pour certains produits et/ou services ».

¹⁰ Voy. également à cet égard Cass., 10 mai 2007.

III. Frais relatifs au renforcement du lien entre employeur et travailleur

1. Avantages sociaux et menus cadeaux au personnel

Contributions directes

Les avantages sociaux peuvent être définis de manière générale comme des avantages minimes alloués par l'employeur dans un but social évident, dans le but d'améliorer les rapports entre les membres du personnel et de renforcer les liens de ceux-ci avec l'entreprise. De tels avantages peuvent être octroyés à la fois aux membres du personnel et aux dirigeants de l'entreprise.

Un avantage social est en principe exonéré d'impôts dans le chef du travailleur mais n'est pas déductible au titre de charge professionnelle dans le chef de l'employeur. Il existe néanmoins plusieurs exceptions à cette règle.

Ainsi l'Administration dispose-t-elle que les cadeaux en nature, en espèces ou sous forme de bons de paiement (chèques-cadeaux, chèques-surprises, chèques-livres, bons d'achat, etc.) sont déductibles au titre de frais professionnels dans le chef de l'employeur, même s'ils sont exonérés d'impôts dans le chef du travailleur, si :

- tous les membres du personnel bénéficient du même avantage ;
- l'attribution se fait à l'occasion :
 - o d'une ou plusieurs fêtes ou événements annuels, comme la Noël, le Nouvel An, la fête de Saint-Nicolas, les fêtes patronales, un anniversaire, etc. Le montant attribué ne peut dépasser 35 EUR par an et par travailleur, étant entendu qu'à l'occasion de la fête de Saint-Nicolas ou d'une autre fête ayant le même caractère social, un montant annuel supplémentaire de maximum 35 EUR peut être accordé pour chaque enfant à charge du travailleur ;
 - o de la remise d'une distinction honorifique : le montant attribué ne peut dépasser 105 EUR par an et par travailleur ;
 - o la mise à la (pré-)pension : le montant attribué ne peut dépasser 35 EUR par année complète de service que le travailleur a prestée pour l'employeur, avec un minimum de 105 EUR. Le plafond pour 25 années de service s'élève ainsi à 875 EUR et pour 35 années de service à 1.225 EUR.
- Les bons de paiement ne peuvent être échangés qu'auprès des entreprises qui ont préalablement conclu un accord avec l'émetteur desdits bons de paiement. Ces bons doivent en outre avoir une durée de validité limitée et ne peuvent, en aucun cas, être payés en argent au bénéficiaire.

Les avantages précités peuvent être cumulés et sont également exonérés de cotisations sociales, étant entendu qu'en ce qui concerne l'attribution à l'occasion de la mise à la (pré-)pension, l'exonération de cotisations sociales ne s'applique que si le montant attribué ne dépasse pas 875 EUR. Si le montant attribué est supérieur, le montant total attribué à l'occasion de la mise à la (pré-)pension sera soumis aux cotisations sociales.

L'employeur peut également attribuer des primes de mariage aux membres de son personnel (en espèces, sous forme de cadeau ou de bons d'achat). Une prime d'un montant maximum de 200 EUR est considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur et est également déductible dans le chef de l'employeur. Si la prime dépasse le montant précité, le surplus est considéré comme un avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire (cette quotité est également déductible dans le chef de l'employeur). Les cotisations de sécurité sociales ne sont dues que sur la partie de la prime de mariage qui excède 200 EUR.

Les très répandus voyages collectifs de maximum un jour (p. ex. activités de team-building pour les membres du personnel sans conjoint) et la fourniture gratuite de potage, café, thé, bière ou boissons rafraîchissantes sont également considérés comme des avantages sociaux déductibles dans le chef de l'employeur.

TVA

En ce qui concerne les «avantages sociaux à caractère collectif» qu'une entreprise attribue «dans l'intérêt exclusif de tous les membres du personnel», l'Administration de la TVA admet que la TVA ayant grevé les «biens et services utilisés pour réaliser cet avantage» soit déductible selon les règles ordinaires. Précisons à cet égard qu'en matière d'impôts sur les revenus, l'avantage n'est pas considéré comme un avantage de toute nature, et que la déduction des biens et services précités au titre de frais professionnels est admise.

Quelques exemples typiques :

La TVA sur les cadeaux susmentionnés (en nature, en espèces ou sous forme de bons de paiement) qui sont offerts à tous les membres du personnel à l'occasion de la Saint-Nicolas, de Noël, du Nouvel An, etc. sera intégralement déductible, dans la mesure où ces cadeaux ont une valeur modique et ne dépassent pas la valeur maximum de 50 EUR hors TVA (par cadeau). En revanche, la TVA sur les cadeaux offerts à un membre du personnel individuel à l'occasion de la remise d'une distinction honorifique ou d'un départ à la pension, par exemple, ne sera pas déductible (constitue un avantage social individuel), pas même si le prix d'achat est inférieur à 50 EUR hors TVA.

La TVA sur une réception qui n'est organisée qu'une fois par an à l'occasion de la Saint-Nicolas, de Noël, du Nouvel An, etc. et où le service est entièrement assuré par le personnel de l'entreprise, sera intégralement déductible. Si, par contre, le service est assuré par un restaurateur ou traiteur, mais que les boissons et les repas sont préparés par le personnel de l'entreprise, la TVA sur les boissons et les repas sera intégralement déductible, mais pas la TVA sur la facture du restaurateur/traiteur. De même, si le service et la préparation sont assurés par un tiers avec des produits qu'il a lui-même préparés, il n'y a aucun droit à déduction de la TVA. Le droit à déduction s'éteint dès lors que ces réceptions sont ouvertes à des personnes extérieures à l'entreprise (conjointes et/ou enfants, etc.).

La TVA sur le voyage annuel d'un jour organisé pour les membres du personnel (team-building), tel que visé ci-dessus, peut être intégralement récupérée.

2. Mise à disposition gratuite d'installations (de sport, p. ex.) ou d'habitations de vacances (« résidences de plaisance ou d'agrément ») pour les clients ou le personnel.

Contributions directes

L'utilisation des installations de l'entreprise (terrains et matériel de sport, salle de sport, de cinéma ou de théâtre, salle de réunion, etc.) par les membres du personnel qui s'occupent de sport, de culture ou d'occupation des loisirs est considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du bénéficiaire si ces installations sont à la disposition de tous les membres du personnel¹¹. En ce qui concerne la déductibilité dans le chef de l'employeur, l'Administration fait une distinction entre l'utilisation occasionnelle des installations de l'entreprise par les membres du personnel qui s'occupent de sport, de culture ou d'occupation des loisirs, d'une part, et l'utilisation régulière et systématique, d'autre part. S'il ne s'agit que d'une utilisation occasionnelle, la déductibilité dans le chef de l'employeur est maintenue¹².

En ce qui concerne les résidences de plaisance ou d'agrément, le législateur interdit expressément la déduction des frais s'y rapportant, sauf si ces frais sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel¹³. Par résidences de plaisance ou d'agrément, on entend les biens immobiliers qui ne sont ni affectés exclusivement ou principalement à l'exercice de l'activité professionnelle proprement dite, ni mis à la disposition, à usage d'habitation principale

ou exclusive, de membres du personnel ou des organes de gestion¹⁴. Se fondant sur l'article 53, 9° du CIR/92, les contrôleurs sont de plus en plus nombreux à rejeter la déductibilité des frais se rapportant à des appartements à la côte ou à des habitations de vacances, par exemple. Si l'immeuble constitue bel et bien un investissement de la société en vue d'acquérir des revenus imposables, l'interdiction de déduction de l'article précité ne s'applique pas. Une telle défense peut être basée sur un contrat avec un agent immobilier qui se charge de louer l'immeuble. Il importe à cet égard que l'agent puisse louer l'immeuble toute l'année et qu'il le fasse. Si certaines périodes ne sont pas ouvertes à la location (p. ex. les mois d'été), un avantage de toute nature doit être porté en compte pour ces périodes. Un tel avantage est évidemment soumis à l'obligation d'introduction d'une fiche en vue d'éviter la cotisation spéciale sur les commissions secrètes.

TVA

Du point de vue de la TVA, la mise à disposition gratuite d'installations ou d'habitations de vacances est considérée comme un avantage social collectif lorsqu'elle est accessible à tous les membres du personnel, auquel cas la TVA est intégralement déductible.

3. Voyages d'affaires contre voyage d'agrément en guise d'incentive

Si un membre du personnel ou un gérant est amené à voyager dans le cadre des activités de l'employeur, la plupart des dépenses y associées (comme, par exemple, les billets d'avion, frais d'hôtel, etc.) constituent des frais professionnels déductibles. En cas de déduction d'un voyage aux Seychelles au titre de charge professionnelle, il y a de fortes chances que le caractère professionnel de ce voyage soit à tout le moins remis en question par le contrôleur, et la décision de ce dernier dépendra en l'occurrence des faits concrets, sachant qu'il s'agira pour l'employeur de produire les justificatifs nécessaires qui prouveront que le voyage avait effectivement un caractère professionnel.

Afin de nuancer quelque peu l'interdiction de déduction des frais purement privés, il convient de faire remarquer qu'il est possible d'associer des activités de loisir à un voyage d'affaires ou d'étendre un voyage d'affaires en y associant également une partie agrément, qui sera alors prise en charge par l'employeur au titre d'incentive. Dans ce cas, la valeur de la partie agrément du voyage sera reprise comme avantage de toute nature sur la fiche individuelle, de sorte que le bénéficiaire sera imposé sur ce montant, lequel sera en principe déductible dans le chef

11 Art. 38 CIR/92, Comm. IR n° 38/27.

12 Comm. IR n° 53/214.

13 Art. 53, 9° CIR/92.

14 Comm. IR n° 53/173.

de l'employeur. L'employeur/la société qui ne le fait pas risque de devoir payer la cotisation spéciale sur les commissions secrètes.

En matière de contributions indirectes, la règle générale est que la TVA sur les voyages d'affaires à l'étranger de membres de la direction et du personnel ou sur les voyages d'affaires de représentants à l'étranger n'est pas déductible.

S'il y a une conclusion générale à tirer du résumé et des exemples ci-dessus, c'est que, tant en matière de contri-

butions directes qu'en matière de TVA, les entreprises se heurtent souvent aux limites d'une législation qui a vu le jour dans l'esprit d'une époque déterminée, de sorte que le contribuable évolue souvent dans une zone grise. Pour éviter les discussions avec les contrôleurs fiscaux ou pour y mettre fin à l'avantage de l'entreprise, le contribuable devra pouvoir produire un récit cohérent, étayé par les documents nécessaires pour prouver le caractère professionnel et la déductibilité des frais.

Baker TILLY Belgium

La société en nom collectif et la société en commandite simple

Le Code des sociétés consacre relativement peu d'articles à la société en nom collectif et à la société en commandite simple, en abrégé SNC et SCS. En effet, le livre V du Code ne compte 9 articles. Cependant, d'autres dispositions du Code s'appliquent à ces deux formes juridiques.

Voyons d'abord les définitions.

L'article 201 est libellé comme suit: «La société en nom collectif est celle que contractent des associés responsables et solidaires et qui a pour objet social d'exercer une activité civile ou commerciale». L'article 202 quant à lui stipule: «La société en commandite simple est celle que contractent un ou plusieurs associés responsables et solidaires, que l'on nomme commandités, et un ou plusieurs associés simples bailleurs de fonds, que l'on nomme commanditaires».

Des définitions, se dégage une différence essentielle: alors que dans la SNC tous les associés sont solidairement responsables des engagements de la société, en SCS, seuls les commandités sont solidairement responsables.

Cette responsabilité n'est pas à négliger. Si la société reste en défaut de payer ses créanciers, ceux-ci peuvent se tourner vers l'un des associés en SNC ou vers l'un des associés commandités en SCS pour la totalité de la dette. L'associé qui aura payé le créancier peut alors se retourner contre les autres associés solidaires.

Ainsi, en matière d'impôt des sociétés: «Le rôle déclaré exécutoire ne peut, en principe, être exécuté qu'à l'encontre du ou des redevables cités nommément au rôle.

L'exécution du rôle à l'encontre d'autres personnes n'est possible que si cela découle du système légal.

Les associés en nom collectif sont personnellement tenus solidairement du paiement des impôts dus par la société en nom collectif et sont des redevables qui ont le droit d'introduire une réclamation contre l'imposition, décimes, accroissements et amendes compris, établis à charge de la société. Cette imposition peut être exécutée contre les associés en nom collectif.» (Cassation, 22 novembre 2007).

L'article 203 précise: «Aucun jugement à raison d'engagements de la société, portant condamnation personnelle des associés en nom collectif ou en commandite simple, ne peut être rendu avant qu'il y ait condamnation contre la société». Selon l'arrêt de la Cour de Cassation du 6 octobre 2011, cette disposition a pour but d'éviter qu'un jugement pris à l'encontre d'un associé solidairement responsable soit en contradiction avec les jugements pris à l'encontre de la société.

S'il s'agit d'une société commerciale, les associés solidairement responsables ont la qualité de commerçant et la faillite de la société entraîne la faillite personnelle des associés en nom collectif (Cassation, 15 décembre 1995) ou des associés commandités (Cassation, 19 décembre 2008).

Comme nous l'avons déjà signalé, la SCS est caractérisée par deux catégories d'associés. Les associés commanditaires, dont l'identité ne doit d'ailleurs pas figurer dans les publications, ne sont tenus qu'à concurrence des fonds qu'ils ont promis d'apporter à la société. De ce point de vue, leur situation est similaire à celle d'un associé

d'une SPRL. En revanche, les associés commanditaires n'encourent jamais la responsabilité de fondateur. Seuls les associés commandités prennent des risques et ce de manière illimitée. Ceci ne dépasse cependant pas le patrimoine personnel de l'associé commandité ou en nom collectif.

Par ailleurs, les associés peuvent aussi bien être des personnes physiques que des personnes morales. C'est ainsi que des associés en nom collectif ou des associés commandités peuvent être des sociétés à responsabilité limitée.

Quand nous déclarons qu'un associé commanditaire ne s'engage que de façon limitée, cela n'est vrai que si cet associé reste dans son rôle. En effet, l'associé commanditaire ne peut, même en vertu d'une procurator, faire aucun acte de gestion. Les avis et les conseils, les actes de contrôle et les autorisations données aux gérants pour les actes qui sortent de leurs pouvoirs n'engagent pas l'associé commanditaire. L'associé commanditaire est solidairement tenu, à l'égard des tiers, de tous les engagements de la société auxquels il aurait participé en contravention à l'interdiction ci-avant (art. 207 C. Soc.).

Tant la SNC que la SCS peuvent être constitués tant par des actes sous seing privé que par des actes authentiques. Nous ne pouvons que conseiller la plus grande prudence lors de la rédaction des statuts de telles sociétés. En effet, si le nombre d'articles du Code spécifiques à ces formes est réduit, des dispositions du livre II trouvent à s'appliquer. Or, l'expérience montre que ce livre est souvent méconnu. Ainsi, sauf disposition statutaire contraire, la société finit, en vertu de l'article 39 C. Soc., notamment par la mort d'un associé! En d'autres mots, le décès entraîne la dissolution d'office.

Les statuts d'une société en nom collectif peuvent cependant prévoir qu'en cas de décès d'un associé, la société continuera avec ses ayants cause ou certains d'entre eux, lesquels auront la qualité de commanditaires; la société sera ainsi transformée en SCS (art. 787 C.soc.); ceci dégage les héritiers de la responsabilité solidaire. C'est d'ailleurs le seul cas où la procédure de transformation est fortement simplifiée. Si les statuts prévoient, sans plus, qu'en cas de décès d'un associé, la société n'est pas dissoute, cela entraîne automatiquement une lourde responsabilité pour les héritiers.

Dans le cas du décès du gérant (associé commandité), ainsi que dans le cas d'incapacité légale ou d'empêchement, s'il a été stipulé que la SCS continuerait, le président du tribunal de commerce peut, si les statuts n'y ont autrement pourvu, désigner, à la requête de tout intéressé, un administrateur commanditaire ou autre, qui fera les actes urgents et de simple administration durant le délai qui sera fixé par l'ordonnance, sans que ce délai puisse excéder un mois (art. 208 C. Soc.). Ce délai doit permettre de désigner un nouvel associé commandité ou, mais le délai est extrêmement court, de transformer la société.

Nous constatons que d'aucuns recommandent de constituer des SNC ou des SCS parce qu'il n'y a pas de capital minimum à verser, pas de plan financier à établir, pas de responsabilité des fondateurs ... mais ils omettent souvent d'attirer l'attention sur la responsabilité solidaire de tout ou partie des associés pour les dettes de la société. Les « facilités » de ces sociétés résultent de la mise en gage, de facto, du patrimoine personnel. Un homme averti en vaut deux!

Jean Pierre VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire

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