

# PACIOLI



## Clubs sportifs et TVA – Pas si simple !

*L'assujettissement à la TVA d'un club sportif n'est pas systématique. La qualité d'assujetti doit lui être attribuée en fonction de la nature des activités qu'il va déployer.*

### **Club sportif assujetti avec droit à déduction**

Un club sportif est un assujetti avec droit à déduction lorsque toutes les opérations qu'il effectue sont soumises à la TVA (par ex. un grand club de football qui n'a pas le statut d'une ASBL). Dès lors, ces clubs doivent être considérés comme des entreprises commerciales et sont, à ce titre, soumis à toutes les obligations qui incombent aux assujettis. Ce type de situation ne pose pas de problème particulier.

### **Club sportif assujetti exonéré**

Un club sportif est un assujetti exonéré lorsque toutes ses opérations sont exonérées par l'article 44, § 2, 3° du Code de la TVA qui exempte « *les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais* ».

Notons au passage que d'autres activités non sportives peuvent également être exonérées par ce même article 44 (par ex. des locations immobilières, l'enseignement, etc.).

Comme le précise le texte, il ne suffit donc pas que l'organisme visé ne poursuive pas un but lucratif, encore faut-il que les recettes qu'il retire de l'activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais. Pour vérifier si cette deuxième condition est remplie, il y a lieu, par un calcul comptable limité à l'activité à laquelle l'exemption peut se rapporter, de comparer les dépenses, même subsidiées, engagées pour l'exercice de cette activité et les recettes tirées par celle-ci. Si les recettes sont

supérieures aux dépenses, en principe, l'exemption doit être écartée.

Cette appréciation comptable, qui ne peut être influencée par les résultats d'un exercice pris isolément, doit couvrir plusieurs années au cours desquelles des bénéfices et des pertes peuvent se compenser.

De même, il est permis de mettre « en réserve » un bénéfice dans le but de le réinvestir ultérieurement dans les installations.

Lorsqu'il s'agit d'une nouvelle exploitation, l'Administration tient compte des intentions manifestées par l'organisme sur le plan de la rentabilité, de ses prévisions d'exploitation et de tout autre élément de nature à marquer l'orientation financière des opérations.

Dans la mesure où toutes les conditions de l'exemption sont réunies, ces clubs sportifs ne portent pas de TVA en compte à leurs clients et ne bénéficient en revanche d'aucun droit à déduction. Ils ne sont soumis à aucune obligation particulière, excepté quelques formalités en cas d'opérations dans l'Union européenne.

## SOMMAIRE

- **Clubs sportifs et TVA – Pas si simple !** **1**
- **Gérants et administrateurs, avec ou sans TVA ?** **5**
- **Nous avons répondu pour vous : « Prévisions des promesses de pension des points de vue comptable et fiscal »** **7**

## **Club sportif assujetti mixte**

Un club sportif est un assujetti mixte lorsqu'il effectue à la fois des opérations taxables (pour lesquelles il est un assujetti avec droit à déduction) et des opérations exemptées (pour lesquelles il est un assujetti exonéré).

Exemple : Un club de natation sous la forme d'une ASBL est, en principe, exempté pour les activités sportives qu'il exerce et est soumis à la TVA pour des prestations régulières de publicité et pour la gestion par elle-même d'une cafétéria.

Cette situation fréquemment rencontrée auprès des clubs sportifs peut poser des problèmes tant au niveau de la détermination des opérations taxables ou non qu'au niveau du calcul des TVA déductibles.

L'assujetti mixte a, globalement, les mêmes obligations que l'assujetti total avec droit à déduction.

## **Club sportif assujetti franchisé**

Comme pour tout autre assujetti, le régime de franchise peut être accordé – à sa demande – au club sportif (en ASBL ou non) dont le chiffre d'affaires global (taxé et exempté par l'article 44, § 3), ne dépasse pas 5.580,00 € par an.

Aucune obligation de dépôt de déclaration périodique n'incombe à cet assujetti soumis au régime de la franchise. Toutefois, il reste soumis à certaines formalités en cas d'acquisitions intracommunautaires, ou lors du recours à certains services dans d'autres Etats membres, ainsi qu'au dépôt annuel du listing des clients assujettis.

## **Détermination des opérations taxables ou non**

### **Les cotisations, subventions et subsides**

Nous renvoyons à ce sujet à l'article paru dans le *Pacioli* n° 242.

### **Accès aux installations sportives, terrains, vestiaires et sanitaires**

L'octroi, moyennant contrepartie, du droit d'accéder à des installations sportives et de les utiliser est une prestation de services visée à l'article 18, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 12° du Code de la TVA et en principe soumise à la TVA.

Cette prestation est cependant exemptée lorsqu'elle est effectuée par des exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives – propriétaires ou non – aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retiennent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais (voir : « Club sportif assujetti exonéré » *supra*).

En conséquence, les frais de participation réclamés par les clubs de sport sont exemptés de la TVA dans la mesure où il est satisfait aux conditions ci-dessus et sont taxés dans la mesure où il n'y est pas satisfait.

## **Publicité sur vêtements et articles de sport**

Lorsqu'une personne achète des vêtements de sport, des articles de sport ou d'autres objets sans publicité en vue de les remettre gratuitement à des associations sportives ou à des sportifs, sans que les bénéficiaires s'engagent à faire de la publicité pour cet assujetti, il faut considérer qu'il s'agit de simples cadeaux.

Lorsque les associations sportives ou les sportifs s'engagent envers la personne qui leur livre des vêtements de sport, des articles de sport ou d'autres objets avec publicité, à faire à son profit de la publicité, en contrepartie de cette livraison, cette prestation de publicité est soumise à la TVA puisqu'elle procède d'un contrat à titre onéreux ayant pour objet la fourniture de publicité.

Ainsi, lorsque le nom, la dénomination commerciale ou le logo donateur est apposé sous l'une ou l'autre forme sur les articles de sport précités, l'Administration considère qu'il existe une convention entre les associations sportives ou les sportifs et l'assujetti en cause en vue de faire de la publicité pour ce dernier, de sorte que la TVA afférente à l'achat et à l'impression des marques est déductible dans le chef du donateur selon les règles habituelles.

Autrement dit, le donateur qui peut déduire lors de son achat, adresse une facture au club sportif qui déduit à son tour (s'il dispose de ce droit). Le club adresse, lui, une facture au donateur (frais de publicité – 21 %) qui déduit selon les règles.

Dès lors, les associations sportives et les sportifs doivent être considérés comme assujettis avec droit à déduction pour la fourniture de ces services de publicité mais l'Administration n'exige pas leur identification à la TVA lorsqu'ils ne sont assujettis qu'en raison de ces services de publicité.

## **Affiches et panneaux publicitaires**

Des arrêts rendus, le 17/11/1993, par la C.J.C.E., il ressort que la diffusion de messages publicitaires peut également s'opérer par la mise à disposition d'emplacements pour l'apposition d'affiches ou de panneaux publicitaires.

Une telle mise à disposition, faite par une personne dont l'activité économique consiste essentiellement (par ex. une agence de publicité) ou accessoirement (par ex. un club sportif) à effectuer ou à faire effectuer de la publicité doit être considérée comme une prestation de service de publicité taxable sans distinguer selon que l'espace mis à disposition d'affiches ou de panneaux publicitaires est meuble ou immeuble par nature ou

que l'emplacement destiné à l'apposition de la publicité est déterminé ou indéterminé.

### **Buvette, restauration**

Une ASBL sportive dont l'activité principale est exemptée de la TVA est également exonérée pour les fournitures accessoires de nourriture et de boissons ne procédant pas de l'exploitation proprement dite d'un restaurant.

Mais cette tolérance doit être interprétée de façon restrictive et n'est valable que pour autant que les locaux où sont servis les plats et les boissons ne soient accessibles qu'aux personnes qui ont réellement pratiqué un sport dans le complexe sportif et accessoirement à leurs invités.

L'apposition à l'entrée de ces locaux d'un avis stipulant que celui-ci est uniquement accessible à ceux qui pratiquent un sport, n'est dès lors pas suffisante quand, dans la pratique, il apparaît que ces locaux sont en fait accessibles au public.

En outre, pour éviter toute concurrence, il est requis que les recettes (et non les bénéfices) retirées de la fourniture de plats et de boissons soient relativement minimales (5.580,00 € – v. Manuel TVA n° 520) par comparaison avec l'ensemble des recettes non imposables de ces associations.

Si tel n'est pas le cas, l'exonération est donc strictement limitée aux services relatifs à la pratique même du sport, fournis par les exploitants aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, en ce compris la mise à disposition des appareils ou articles de sport.

### **Distributeur de boissons**

Lorsqu'un club sportif installe un distributeur de boissons dans ses locaux :

- ou il y a prestation d'un service lorsque le distributeur fournit, outre la nourriture et les boissons, les objets nécessaires à la consommation sur place ou lorsqu'il se trouve dans des locaux où les objets nécessaires à la consommation sur place sont mis à la disposition du consommateur par l'exploitant du local ou de l'endroit aménagé (par ex. une buvette).  
Dans ce cas, le taux de TVA sur la recette est toujours de 21 % ;
- ou il y a simple fourniture de biens lorsque l'appareil est placé dans un local qui n'est pas prévu pour la consommation sur place (par ex. un corridor) et qu'il ne distribue que de la nourriture et des boissons en bouteilles, même s'il est équipé d'un décapsuleur.  
Dans ce cas, le taux de TVA est le taux propre à chaque bien proposé.

### **Concession d'une exploitation**

Lorsque l'exploitation d'un restaurant ou d'un débit de boissons est concédée à un tiers, ce dernier a toujours la qualité

d'assujéti pour cette activité et doit soumettre ses opérations à la TVA, mais l'Administration admet que la concession accordée à ce tiers par le concédant ne soit pas imposable, si ce dernier n'exerce aucune autre activité soumise à la taxe.

### **Cours de sport**

Les cours qui visent à apprendre la pratique d'un sport (cours de tennis, cours de danse, cours de natation, etc.) dispensés à titre onéreux par une personne qui agit de manière habituelle et indépendante, au sens de l'article 4 du Code TVA, sont en principe passibles de la TVA, quelle que soit la forme juridique sous laquelle agit le prestataire (voir aussi ci-dessous : « Moniteur de sport »).

Ils bénéficient toutefois de l'exemption visée par l'article 44, § 2, 4° du Code TVA lorsqu'ils répondent à la notion de « formation professionnelle » et que sont remplies les conditions de cette exemption, ce qui sous-entend notamment que la formation soit dispensée par un organisme n'ayant pas de but lucratif et que les recettes retirées de l'activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais.

En outre, l'exemption visée par l'article 44, § 2, 3° du Code TVA peut éventuellement trouver également à s'appliquer. Elle vise les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais.

A noter que si cette dernière exemption couvre d'abord la pratique effective du sport, elle est également susceptible de s'appliquer aux prestations fournies, à titre subsidiaire, par les exploitants précités aux pratiquants, en vue de l'apprentissage ou de l'amélioration de la pratique sportive.

Dès lors que la pratique de l'activité répond à la définition d'activité sportive, l'exemption s'applique, pour autant, bien entendu, que les autres conditions prévues soient remplies et étant entendu que pour être exemptées, les prestations concernent avant tout l'exercice même du sport, mais peuvent inclure les directives ou les cours éventuellement fournis aux participants pour apprendre ou améliorer la pratique de ce sport.

### **Moniteur de sport**

Lorsqu'une personne physique donne des leçons ou des cours dans un établissement qui fournit des services soumis ou non à la TVA, l'Administration considère, pour l'application de la TVA, qu'il existe normalement, compte tenu des conditions dans lesquelles cette personne travaille au sein de cet établissement, un lien de subordination entre eux, de sorte que le critère d'indépendance exigé à l'article 4 du Code de la TVA n'est pas rencontré et qu'aucune TVA n'est dès lors due dans cette relation.

Tel est notamment le cas lorsque l'enseignant doit se soumettre totalement au règlement intérieur de l'association qui, pour le reste, fixe unilatéralement le contenu de la matière enseignée, l'horaire et sa rétribution ou rémunération.

Il ne s'agit là toutefois que d'une tolérance dont l'enseignant qui agit dans les conditions de l'article 4 peut refuser de s'y prévaloir. Son identification à la TVA ne peut dès lors être refusée en l'absence de lien de subordination qui doit, selon les circonstances, particulièrement ressortir de la relation entre l'enseignant personne physique et l'institution ou l'association.

Par contre, un moniteur de sport qui, de manière totalement indépendante, donne des cours de tennis, de natation, etc. en utilisant les installations d'un club (court de tennis, piscine, etc.) ou se déplace chez ses clients et dispense ces cours dans les installations personnelles de ses clients, a la qualité d'assujetti avec droit à déduction avec toutes les obligations qui incombent à un tel assujetti. La TVA est dès lors exigible sur ses prestations, lorsqu'elles sont directement perçues à charge des élèves.

### Ventes d'abonnements

Lors de la vente d'abonnements par les clubs sportifs assujettis avec droit à déduction, la TVA est due sur la totalité du prix de l'abonnement au moment de l'encaissement du prix ou, le cas échéant, au moment de la délivrance de la facture.

Il est, par conséquent, illégal de ne prendre en considération que la TVA due sur la proportion du prix de l'abonnement se rapportant au prix d'entrée d'une rencontre et de ne comprendre cette TVA que dans la déclaration TVA périodique relative à la période au cours de laquelle les rencontres ont effectivement eu lieu, ou relative à la période au cours de laquelle a eu lieu le paiement des taxes à l'Association belge de football.

Lorsque les montants versés par les membres d'honneur des clubs dépassent le prix de l'abonnement délivré, l'Administration admet que la TVA ne soit due que sur la valeur de l'abonnement délivré, pour autant que celui-ci mentionne le prix normal.

### Partage des recettes d'un match

Lorsque lors d'une rencontre (par ex. dans le cadre de la Coupe de Belgique de football) les recettes sont réparties entre les deux clubs, le club jouant à domicile est tenu de comprendre la totalité des recettes de cette rencontre dans sa déclaration TVA et de payer à l'Etat la TVA due.

Le club visiteur délivre au club qui a l'avantage de jouer à domicile, une facture reprenant sa quote-part des recettes ainsi que la TVA due sur celles-ci. La TVA portée en compte par le club visiteur, et due à l'Etat, est bien entendu déductible selon les règles par le club jouant à domicile qui reçoit la facture.

A noter que le club jouant à domicile tient compte des recettes totales du match lors de l'éventuel calcul du prorata général de déduction.

## Mise à disposition d'emplacements pour yachts et bateaux de plaisance

Même si une ASBL sportive est exonérée, l'exemption ne s'étend pas à la mise à disposition de postes d'amarrage et de l'infrastructure portuaire nécessaires aux yachts et bateaux de plaisance en ce compris les emplacements pour leur entreposage. Elle ne peut, par conséquent, pas s'appliquer à la mise à disposition d'un appontement, la mise en cale sèche, le remisage des bateaux en hiver et la remise à l'eau des bateaux. Pour ces opérations, les associations concernées doivent toujours être considérées comme des assujettis avec droit à déduction.

### Conclusion : Assujettissement ou non ?

La réglementation européenne en matière de TVA ne permet pas de faire de distinctions pour l'imposabilité suivant la qualité du vendeur des biens ou du prestataire des services. Ce qui compte avant tout, c'est la nature de l'activité économique exercée par le club sportif<sup>(1)</sup>. Raison pour laquelle une ASBL peut être assujettie à la TVA.

Selon l'(les) activité(s) développée(s), un club sportif, quelle que soit son importance, peut dès lors acquérir la qualité d'assujetti à la TVA dans l'une des catégories suivantes :

Catégories	ASBL visées
Assujetti avec droit à déduction	Clubs sportifs qui répondent à la définition de l'assujetti et dont l'entièreté de l'activité économique est visée par le Code TVA et taxable.
Assujetti franchisé	Petits clubs sportifs dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5.580,00 €, HTVA (régime optionnel)
Assujetti exonéré	Clubs sportifs qui répondent à la définition générale de l'assujetti mais dont les opérations sont exonérées de la TVA par l'article 44 du Code TVA
Assujetti mixte (ou partiel)	Clubs sportifs qui exercent à la fois une activité taxable et une autre activité exonérée.

Michel CEULEMANS<sup>(2)</sup>

Membre de la Commission de stage de l'IPCF

(1) Q.P. du 10/03/1998 – GOUTRY - Rev. T.V.A., 1998, n° 134, p. 263, n° 17.

(2) Michel Ceulemans est l'auteur de « A.S.B.L. & T.V.A. » aux éditions EDIPRO – www.edipro.info

## 1. Position du problème

Des incertitudes persistent par rapport à la taxation des rémunérations attachées aux différents mandats attribués aux gérants et administrateurs de société.

La position de l'Administration est notamment exposée dans la décision n° E.T. 79.581 du 21 janvier 1994.

Il est vrai que le régime TVA y exposé poursuivait surtout des objectifs budgétaires.

En 1994, les finances publiques ne rencontraient pas les critères préalables à l'accès de la Belgique à la monnaie européenne.

La taxation des rémunérations des gérants et administrateurs met essentiellement en place les distinctions suivantes :

- un traitement différencié entre les personnes physiques et les personnes morales ;
- un régime propre pour les missions légales d'organe de la personne morale par rapport aux rémunérations provenant d'un autre mandat.

## 2. Décision E.T. 79.581 du 27 janvier 1994

### 2.1. Mandat en général

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, toutes les prestations de mandat :

- effectuées en Belgique,
- à titre onéreux,
  - par un assujetti agissant en tant que tel, sont, en règle, soumises à la TVA par application combinée des articles 2, 4 et 18 du Code de la TVA.

Bien entendu, l'article 44 de ce Code prévoit une multitude d'exonérations.

*Applications :*

- La rémunération perçue par une agence immobilière mandatée pour la vente d'un immeuble est soumise à la TVA. Il en est ainsi même si la vente porte sur des bâtiments anciens, ou des terrains, passibles des droits d'enregistrement.
- Le mandat donné à un avocat indépendant est exonéré par l'article 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code.
- Les honoraires d'un réviseur d'entreprises sont taxables selon les règles habituelles.
- Tous les mandats rémunérés accordés à des personnes qui ne sont pas indépendantes (ouvriers, employés, etc.), sont des opérations hors champ TVA : l'indépendance prévue à l'article 4 du Code, et indispensable pour l'obtention de la qualité d'assujetti à la TVA, fait défaut.

- Les mandats gratuits sortent du champ d'application de la TVA.

En effet, les conditions onéreuses prescrites par l'article 2 du Code ne sont pas rencontrées.

### 2.2. Gérants et administrateurs – « organe légal » des sociétés

#### 2.2.1. « Organe légal », notions

L'existence des sociétés, en tant que personne juridique distincte de celle des associés ou actionnaires, appartient à une fiction légale instaurée par le Code des sociétés.

Pour concrétiser cette fiction, le même Code impose les modalités de fonctionnement de ces personnes morales.

Ainsi, est-il légalement prévu que la gestion des sociétés à personnalité juridique est assurée par les gérants et les administrateurs.

C'est parce que la loi, le Code des sociétés en l'occurrence, a spécifiquement organisé le fonctionnement des sociétés à personnalité juridique (mission légale de gérance, d'administration, de gestion, de représentation, etc.) que le mandataire qui l'assume s'appelle « organe légal ».

En d'autres termes, est ici visé le mandat conféré par l'assemblée générale, en vertu des pouvoirs que la loi lui a spécialement réservés (nomination, révocation et fixation des rémunérations des gérants et administrateurs).

Cette mission « légale » est totalement étrangère à tout autre mandat, non imposé par la loi, que la société pourrait accorder, pour d'autres finalités, aux gérants et administrateurs.

Ainsi, par mandats spécifiques, la personne morale peut confier aux intéressés des prestations « spéciales » : des études de marchés, des prospections diverses, des conceptions de brevets, des voyages d'études, des gestions de portefeuilles d'actions détenues par d'autres sociétés, etc., et ce, moyennant rémunération spécifique.

Bien entendu, de telles prestations sont totalement étrangères à la fonction d'un « organe légal ».

Cette distinction est primordiale pour la taxation des rémunérations de ces mandataires.

#### 2.2.2. Rémunérations d'un « organe légal »

##### 2.2.2.1. Personnes physiques – subordination

L'Administration tire argument des différents articles du Code des sociétés qui donnent à l'assemblée générale le pouvoir de

nommer, révoquer et fixer les rémunérations de ses gérants et administrateurs.

Comme précisé, il s'agit là d'un pouvoir « légal » réservé à l'assemblée générale des associés et actionnaires.

Selon l'administration, le fait qu'il s'agisse d'un pouvoir « légal », unilatéral et exclusif, dévolu à l'assemblée générale, implique que les mandataires (gérants et administrateurs) ne sont pas, au sens du Code des sociétés, libres de décider contractuellement de leurs rémunérations.

Elle en déduit une cause de « subordination » dans les rapports entre les « organes légaux » et l'assemblée générale de la société.

Cette subordination mène à un non assujettissement : vu que les gérants et les administrateurs ne sont pas considérés comme indépendants par l'Administration TVA dans ce cas précis, ils ne sont donc pas assujettis à la TVA en tant que personne physique.

Cette situation de subordination est une application spécifique de la TVA.

Pour toutes les autres lois (impôts directs, cotisations sociales pour indépendants, etc.), l'indépendance reste maintenue.

A défaut d'assujettissement, aucune TVA ne peut être due sur les rémunérations perçues comme « organe légal ».

Cette approche sert principalement des objectifs budgétaires.

En effet, un assujettissement des personnes physiques, gérants et administrateurs, aurait provoqué des pertes budgétaires générées par le mécanisme suivant :

- les gérants et administrateurs auraient dû taxer leurs rémunérations d'« organe légal » et la TVA y relative aurait été, en majeure partie, déductible par les sociétés (opération blanche) ;
- en contrepartie, les gérants et administrateurs auraient pu déduire la TVA grevant les frais engagés dans le cadre de cette mission « légale ».

Cette dernière déduction aurait été néfaste au budget de l'Etat.

Dans cet ordre d'idées, la décision administrative a été rédigée comme suit :

*« Vu la nature particulière de leur mission de mandataire, l'administration admet toutefois que les administrateurs, qui agissent dans l'exercice normal de leur mission statutaire et apparaissent donc vis-à-vis des tiers comme l'organe de la personne morale qu'ils représentent, n'agissent pas de manière indépendante pour l'application de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977. Dès lors, les prestations effectuées par les*

*administrateurs, en cette qualité, ne sont pas soumises à la TVA ».*

### 2.2.2.2. Personnes morales – indépendance

Le non assujettissement des personnes physiques, pour lien de subordination, ne pouvait être valablement appliqué aux personnes morales.

Aussi, l'Administration a modulé son raisonnement.

Le libellé suivant a alors été retenu dans la suite de la décision administrative :

*« Tenant compte, d'une part, que le mandat est en principe une prestation de services imposable à la TVA et, d'autre part, que les personnes morales peuvent difficilement être considérées comme n'agissant pas de manière indépendante, pour l'application de l'article 4 précité, ces personnes morales peuvent être considérées comme des assujettis pour l'application de la TVA et, par conséquent, être identifiées comme tels ».*

Cependant, dans l'optique budgétaire précitée, l'Administration a voulu pouvoir étendre le non assujettissement aux personnes morales.

La décision incriminée a été ainsi complétée :

*« L'Administration n'exige toutefois pas, pour des raisons pratiques et par analogie avec les personnes physiques qui agissent comme administrateurs, leur identification comme assujettis à la TVA ».*

Dans l'optique d'ouvrir ce non assujettissement au plus grand nombre de personnes morales, la dernière partie de la décision a ainsi été rédigée :

*« La position ainsi exprimée vaut également pour les sociétés qui sont déjà des assujettis pour une autre activité économique. Si ces sociétés se prévalent de la non taxation à la TVA de leurs opérations d'administrateur, elles ne peuvent exercer leur droit à déduction, en principe, que selon la règle du prorata général ».*

## 3. Synthèse générale

Pour les personnes physiques, le non assujettissement est automatique.

Cela implique une absence de taxation, et de déduction, pour les rémunérations des gérants ou des administrateurs, lorsqu'ils agissent comme « organe légal ».

Les personnes morales sont, par contre, confrontées à un choix :

- soit, elles appliquent le régime de l'assujetti, collecteur de TVA, avec droit à déduction ;

- soit, elles revendiquent le non assujettissement, se considérant sous lien de subordination par rapport à la société.

Par contre, les rémunérations attachées aux prestations *autres que celles rentrant strictement dans le cadre d'un « organe légal »* restent soumises aux règles normales et, en principe,

taxables à la TVA, sans préjudice de l'exonération de l'article 44 du Code.

Yvon COLSON

Collaborateur externe de l'IPCF



## **Nous avons répondu pour vous : « Prévisions des promesses de pension des points de vue comptable et fiscal »**

Dans le présent article, nous commenterons le traitement comptable, le traitement à l'impôt des sociétés et le traitement à l'impôt des personnes physiques de la liquidation d'une provision interne de pension lors du départ à la retraite.

La société a constitué une provision interne de pension en faveur d'un dirigeant d'entreprise. Le dirigeant d'entreprise devrait prochainement partir à la retraite, et la provision sera donc, en principe, liquidée.

Nous aimerions apporter certaines précisions à ce propos. Nous vous proposons de le faire en répondant à certaines questions concernant le paiement des fonds, à savoir :

1. comment extourner cette provision ?
2. quelles sont les conséquences au niveau de l'impôt des sociétés ?
3. quelles sont les conséquences au niveau de l'impôt des personnes physiques ?

### **Analyse**

#### **1. Comment extourner cette provision ?**

Le traitement comptable de la liquidation du capital pension peut être illustré comme suit : imaginons qu'au 1<sup>er</sup> février 2008, une société doive liquider un capital pension de 100.000,00 €.

Elle doit passer les écritures suivantes :

Au 1<sup>er</sup> février 2008

160	Provisions pour pensions	100.000,00€	
635.1	à Reprises de provisions pour pensions		100.000,00€

618	Pensions	100.000,00€	
454	à Cotisation INAMI de 3,55 %		3.550,00€
454	Cotisation de solidarité de 2 %		2.000,00€
453	Précompte professionnel retenu		15.735,37€
55	Banque		78.714,63€

#### **2. Quelles sont les conséquences au niveau de l'impôt des sociétés ?**

Lorsque le moment est venu de liquider le capital pension, il convient tout d'abord d'« extourner » la provision (cf. *supra*), ce qui se traduit par un bénéfice imposable dans le chef de la société. Parallèlement, la liquidation du capital en faveur du dirigeant d'entreprise est en principe déductible dans le chef de la société.

La liquidation d'un capital pension en faveur d'un dirigeant d'entreprise lors de son départ à la retraite est déductible fiscalement dans le chef de la société, si les conditions suivantes sont remplies :

- La pension complémentaire est payée en vertu d'un engagement contractuel (donc en vertu d'une convention de pension). Cette convention doit avoir été conclue à un moment où le dirigeant exerçait encore son mandat dans la société.
- La pension complémentaire est payée à un dirigeant d'entreprise qui était précédemment rémunéré par la société et qui, du chef de ces rémunérations, a été soumis au statut social des indépendants.
- Le dirigeant d'entreprise considéré a cessé ses activités au sein de la société.
- La limite de 80 % a été respectée.

#### **3. Quelles sont les conséquences au niveau de l'impôt des personnes physiques ?**

Nous passerons en revue les diverses retenues effectuées lors de la liquidation du capital à la date du départ à la retraite et

nous ferons également mention des obligations administratives qui en découlent pour la société.

### Cotisation INAMI de 3,55 %

Une cotisation INAMI de 3,55 % est due sur le montant brut du capital pension complémentaire que la société paie à un dirigeant d'entreprise indépendant dans le cadre d'un engagement individuel de pension.

La société assure personnellement la déclaration, la retenue et le versement à l'INAMI de la cotisation. La cotisation doit être versée à l'INAMI au plus tard à la fin du mois qui suit le mois au cours duquel le capital complémentaire a été liquidé. La déclaration à l'INAMI doit être introduite au plus tard, le huitième jour ouvrable du mois qui suit le mois au cours duquel la pension a été payée. Un modèle de déclaration peut être obtenu auprès de l'INAMI.

### Cotisation de solidarité de 0 % à 2 %

Parallèlement à la cotisation INAMI, une cotisation de solidarité de 0 % à 2 % est également due. Le pourcentage est calculé sur le montant brut du capital.

Le pourcentage de cotisation de solidarité à appliquer dépend du montant du capital.

Pour les capitaux en cas de vie :

Montant	Pourcentage de cotisation de solidarité
< 2.478,95€	0 %
2.478,95€ – 24.789,35€	1 %
> 24.789,35€	2 %

Précisons à cet égard qu'il ne s'agit pas de pourcentages par tranches. Le pourcentage à appliquer doit être calculé sur le montant total.

La société assure personnellement la déclaration, la retenue et le versement de la cotisation de solidarité. En ce qui concerne le versement de la cotisation et l'introduction de la déclaration, les mêmes règles que pour la cotisation INAMI sont applicables.

### Impôt des personnes physiques

Le capital pension que la société paie directement dans le cadre d'une convention de pension sous seing privé avec provision de pension est imposable séparément au taux de 16,5 % (augmenté de la taxe communale), lorsque la liquidation dudit capital a lieu au plus tôt à l'occasion du départ à la retraite à l'âge normal de la pension ou au cours de l'une des 5 années qui précèdent l'âge normal de la pension.

Si aucune de ces conditions n'est remplie, les taux progressifs d'imposition s'appliquent.

La condition du départ à la retraite implique que l'intéressé doit avoir totalement et définitivement cessé d'exercer son mandat dans la société.

Au moment de la liquidation du capital pension, la société est tenue de retenir et de verser le précompte professionnel à concurrence de 16,66 % du montant brut du capital pension, diminué de la cotisation INAMI et de la cotisation de solidarité. Le précompte professionnel doit être déclaré et payé au Trésor dans les 15 jours qui suivent la fin du mois de la liquidation du capital pension. La fiche 281.11 et le relevé récapitulatif 325.11 sont également requis.

Cette retenue est ensuite portée en déduction du montant définitif dû à l'impôt des personnes physiques.

Els VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel Acosberk

Pierre COLAERT †  
Tax Partner Acosberk  
Comptable-fiscaliste agréé

L'I.P.C.F. vous fait part du décès accidentel de notre confrère Monsieur Pierre COLAERT, comptable-fiscaliste agréé. Il était membre du Comité de rédaction du Pacioli, de Tax, Audit and Accountancy et faisait également partie de la Commissie Jaarrekening en Milieu instituée par le Gouvernement flamand. Il était aussi un collaborateur du Helpdesk de l'I.P.C.F. L'Institut lui est reconnaissant ainsi qu'à son bureau pour les nombreuses années de fructueuse collaboration que nous avons eues avec eux et avec lui en particulier.

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

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE