

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	3
REMERCIEMENTS	4
PARTIE 1	
<u>CHAPITRE 1: PRESENTATION DE LA SOCIETE DE MANAGEMENT</u>	
A) Qu'Est-ce qu'une société de management.....	5
B) Contrat de management.....	5
C) Obligation de désigner un représentant permanent.....	6
D) Forme sociale de la société de management.....	6
<u>CHAPITRE 2: INTERETS DE CONSTITUER UNE SOCIETE DE MANAGEMENT</u>	8
1) <u>L'aspect professionnel</u>	
A) Taxation à l'impôt des sociétés plutôt qu'à l'I.P.P.....	8
B) Dédoublément de personnalité.....	9
C) Optimisation fiscale.....	12
D) Actualité fiscale.....	15
E) Rémunérations alternatives.....	17
F) Opération spécifique: cession d'un fonds civil.....	25
2) <u>L'aspect social</u>	
A) Avantages dans le chef de l'employeur et de l'employé.....	30
B) L'assurance EIP.....	32
3) <u>L'aspect immobilier</u>	36
Acquisition de l'usufruit par la société	
Comptabilisation.....	41
Droit de superficie et d'emphytéose.....	41
<u>CHAPITRE 3: LES ARMES DE L'ADMINISTRATION FISCALE</u>	
1) Le faux statut d'indépendant dans le collimateur de l'administration fiscale.....	43
Contrat de travail.....	43
Contrat d'entreprise.....	43
Requalification du contrat d'entreprise	
Historique.....	45
Qui peut demander la requalification?.....	49
Conséquences de la requalification du contrat	49
Limitation du risque de requalification.....	50
Difficulté d'apporter des preuves pour disqualifier.....	50
Jurisprudence.....	51
2) Déductibilité des management fees.....	53
3) La nouvelle disposition anti-abus.....	55
4) Cotisations spéciales sur les sommes non justifiées	58

CHAPITRE 4 : ACTUALITE ET NOUVELLE RETRIBUTION
ENVISAGEABLE POUR LE DIRIGEANT DE
LA SOCIETE DE MANAGEMENT

ACTUALITE :

A) **Fiscalité directe :**

- 1) Cotisation distincte sur les commissions secrètes61
- 2) Actualité en matière de taxation des dividendes.....65

B) **Fiscalité indirecte :**

- 1) Les management fees sont-elles soumises à la TVA ?.....79

DIVERS :

Autre forme de rétribution en envisageable pour le dirigeant d'une société de management- Les droits d'auteur.....83

PARTIE 2

CAS PRATIQUE.....91

CONCLUSION.....104

BIBLIOGRAPHIE.....105

ANNEXES.....106

INTRODUCTION

Possédant une expérience d'une dizaine d'années dans le domaine de la comptabilité et la fiscalité, j'ai choisi un sujet qui touche une multitude de matières tels que le droit comptable, la fiscalité, de droit des sociétés, le droit social,.....
il s'agit de « **la société de management** »

Ces dernières années, la société de management est (re)venue régulièrement au centre de l'actualité.

Mon but, en réalisant ce travail de fin d'étude, était de comprendre pourquoi ce type de société est dans la ligne de mire de l'administration fiscale, de savoir quels étaient les avantages et inconvénients de ce type de société.

Ce travail de fin d'étude se compose de 2 parties bien distinctes: la partie théorique et la partie pratique;

Dans le cadre du volet théorique je me suis intéressé, dans un premier temps, au fonctionnement de la société de management, à savoir quelle forme sociale pouvait prendre ce type de société.

Dans un second temps, j'ai voulu démontrer que, malgré l'augmentation de la pression fiscale, la constitution d'une société de management peut être avantageuse pour le dirigeant d'entreprise et qu'en réalisant certaines opérations spécifiques, il peut optimiser sa situation fiscale.

Dans le troisième chapitre de la partie théorique, mon attention s'est portée sur les armes que possède l'administration pour rejeter les management fees, pour requalifier un contrat d'entreprise en un contrat de travail.....

Dans la dernière partie du volet théorique, j'estime qu'il était important de faire une mise à jour de certains sujets évoqués dans les trois premiers chapitres étant donné la rédaction de ce travail a commencé en 2012.

Certaines nouveautés ou (sujets non évoqués précédemment) ont également été abordés comme entre autre la réserve de liquidation et l'application obligatoire de la TVA sur les management fees.

Pour terminer, nous y parlerons également d'une autre sorte de rétribution envisageable pour un dirigeant d'une société de management, il s'agit des droits d'auteur.

Dans la partie pratique de ce mémoire, j'ai tenu à développer un cas que j'ai rencontré dans ma vie professionnelle.

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier les professeurs du baccalauréat en comptabilité pour la qualité de leur enseignement dans les différentes matières abordées..

Je tiens également à remercier Monsieur Pierre Hemeryck pour m'avoir aidé et guidé dans la réalisation de ce mémoire.

PARTIE 1

CHAPITRE 1: PRESENTATION DE LA SOCIETE DE MANAGEMENT

A) Ou'Est-ce qu'une société de management?

Il n'existe pas de définition légale de la société de management, ni dans le code des sociétés ni le Code d'impôt des revenus.

Suivant l'encyclopédie Wikipédia,¹ le management- également appelé gestion ou administration- désigne l'ensemble des techniques de planification, d'organisation, de direction et de contrôle mises en œuvre dans une organisation afin qu'elle atteigne ses objectifs.

Il s'agit donc d'une société dont l'objet social principal consiste à contrôler la gestion ou participer à la gestion des entreprises, le cas échéant par la prise de mandat au sein desdites entreprises.

La société de management comprend également la société unipersonnelle destinée à exercer une profession indépendante ou libérale.

B) Contrat de management:

Madame Simonart ² propose la définition suivante du contrat de management : « un contrat par lequel une personne confère tout en partie la gestion d'une entreprise à une autre personne en contrepartie d'une rémunération ».

Ce contrat peut être conclu par une personne physique mais nous verrons que généralement, pour des motifs fiscaux, il sera conclu avec une personne morale

Selon la doctrine, il existe 3 catégories bien distinctes de prestations de services couvertes par une société de management:

1) Pouvoir de décision:

La société de management aura un véritable pouvoir de décision et participera activement à la gestion de la société avec laquelle elle a conclu le contrat. Afin d'effectuer les prestations décrites dans le contrat, elle sera nommée administrateur, gérant ou délégué à la gestion journalière.

Si la société de management a reçu les pouvoirs de délégué à la gestion journalière d'une société anonyme, elle devient un organe à part entière de la société anonyme. La société de management pourra régler les affaires courantes de SA. Il s'agit d'actes, décisions journalières qui ne nécessitent pas la tenue d'un conseil

¹ www.wikipédia.com

² V.Simonart, « Le contrat de management. Aspects de droit des obligations et de droit des sociétés », in Questions d'actualité en droit économique, coll.fac.droit ULB, Bruxelles, Bruylant, 1994, p.222 et s.

d'administration.

2) Conseillé:

Cette catégorie comprend les conseillers juridiques, comptables, informatiques
Leur rôle consistera plutôt à assister la société dans un domaine bien précis plutôt que de participer à la gestion de la société.

La société de management reste distincte de la société et de ses organes.

3) Contrat qui ont pour objet l'affermage ou l'usufruit d'un fonds de commerce

C) Obligation de désigner un représentant permanent

Toute personne morale nommée administrateur, gérant ou membre du comité de direction d'une société, est tenue de désigner parmi ses associés, gérants, administrateurs ou travailleurs, un représentant permanent chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour compte de la personne morale.

L'absence de désignation d'un représentant permanent constitue une violation des articles 263, 408 et 528 du Code des sociétés.

D) Forme sociale: choix de type de société:

Il n'existe pas un type spécifique de société pour la société de management.

La plupart du temps, les fiscaliste recommandent de constituer une société de management sous la forme d'une Société Privée à Responsabilité Limitée et ce pour des avantages évidents:

Premièrement, le capital souscrit d'une SPRL est de 18.600,00 euros et ne doit être libéré qu'à concurrence de 6.200,00 euros.

Un jeune entrepreneur n'ayant pas trop de moyens financiers pour lancer son activité pourra dans un premier temps verser le minimum sur le compte financier (ou faire un apport en nature) de la société et verser le capital non appelé lorsqu'il qu'il aura développé son activité et qu'il aura amélioré sa situation financière.

Deuxièmement, il pourrait être le seul maître à bord s'il est la fois gérant et associé unique. Il bénéficiera d'une certaine souplesse dans la gestion de sa société.

Il dispose de plus de pouvoir qu'un administrateur qui lui, fait partie d'un conseil d'administration. Ce conseil prendra des décisions collégialement.

De plus, si le gérant qui associé est nommé gérant statutaire de la société, il ne sera pas révocable ad nutum mais seulement pour une faute légitime.

Il ne pourra donc pas être révoqué à tout moment par une décision de l'assemblée générale à la simple majorité des voix.

La responsabilité des associés est limitée à concurrence de leur apport.

Inconvénients:

Néanmoins, la constitution de ce type de société occasionnera des frais itinérants à sa gestion tels que:

- Les frais de notaire;
- La constitution d'un plan financier;
- L'établissement d'un rapport par un réviseur d'entreprise en cas d'apport en nature;
- Divers frais de publications au Moniteur Belge et à la Banque Nationale de Belgique;

D'autres formes de société sont envisageables telles que:

La société anonyme qui présente néanmoins comme inconvénient important le montant du capital à libérer immédiatement soit 61.500,00 euros.

Le jeune entrepreneur ne pourra pas avoir à lui seul « la maîtrise de l'affaire » étant donné que les décisions seront prises par le conseil d'administration (principe de collégialité).

De plus, les administrateurs sont révocables ad nutum.

La société coopérative:

Ce type de société est constituée par 3 coopérateurs et a pour particularité que le capital se compose d'une partie fixe et d'une partie variable (nombre variable d'associés).

Le capital souscrit fixe s'élève à 18.550,00 euros et est libérable à concurrence de 6.200,00 euros.

La portion du capital social qui dépasse la partie fixe peut varier, sans qu'une modification des statuts soit exigée, en raison de retrait de parts ou des souscriptions supplémentaires par les associés, ou de l'admission, démission ou de l'exclusion d'un membre (article 392 C.Soc.).

Les statuts préciseront si la responsabilité des associés est limitée ou une illimitée (article 352 C. soc.)

Cette forme de société présente l'avantage d'offrir une grande souplesse dans l'organisation et la gestion.

A défaut de précision dans les statuts, la société est administrée par un administrateur, associé ou non, nommé par l'assemblée générale.

La société en commandite simple:

La société de management pourrait également être constituée sous la forme d'une société en commandite simple.

Cette forme de société présente les caractéristiques suivantes:

1. Il existe deux types d'associés:
 - Les commandites qui sont des associés responsables et solidaires
 - les commanditaires ont des simples bailleurs de fonds (responsabilité limitée à concurrence de leur apport) et qui ne peuvent poser aucun acte de gestion;

2. Frais de constitution limités: pas de plan financier à établir, aucune obligation de passer devant le notaire pour l'acte constitutif
3. Les parts sont incessibles sans l'accord unanime et sauf dérogation prévue par les statuts

CHAPITRE 2

INTERETS DE LA CONSTITUTION D'UNE SOCIETE DE MANAGEMENT

En constituant une société de management, le dirigeant d'entreprise ou le consultant cherchera à optimiser sa situation fiscale notamment en remplaçant une partie de ses revenus professionnels par des revenus plus faiblement taxés tels que les revenus mobiliers, les rémunérations alternatives.....

En outre, il pourra réaliser certaines opérations spécifiques favorables tels que : l'assurance EIP, le démembrement de propriété, la cession d'un fonds civil.

De plus, il sera la plupart du temps le seul maître à bord (SPRL- gérant et associé unique) de sa société et pourra donc gérer son package salarial en fonction de ses besoins et envies.

Nous aborderons ces points avantages en trois parties:

- L'aspect professionnel
- L'aspect social
- L'aspect patrimonial

1) L'ASPECT PROFESSIONNEL

A) Taxation à l'impôt des sociétés plutôt qu'à l'impôt des personnes physiques:

Le dirigeant d'entreprise est taxé sur les revenus qu'il tire de sa société.

Ces revenus comprennent : les rémunérations périodique, les tantièmes, les jetons présence, les avantages de toute nature, les cotisations sociales du dirigeant payées par la société.

Ces rémunérations sont imposables globalement avec les autres revenus (immobiliers, divers, mobiliers) à l'impôt des personnes physiques selon le barème progressif :

Pour l'exercice d'imposition 2013, l'impôt est fixé à (article 130 du CIR):

- 25% de la tranche des revenus imposables de 0,01 à 8.350,00 euros;
- 30% de la tranche des revenus imposables de 8.350,00 à 11.890,00 euros;
- 40% de la tranche de revenus imposables de 11.890,00 à 19.810,00 euros;
- 45% de la tranche de revenus imposables de 19.810,00 à 36.300,00 euros;
- 50% de la tranche supérieure à 36.300,00 euros

Le dirigeant d'entreprise sera donc taxé à plus de cinquante pourcent (50% + taxe

communale) sur les revenus qui dépassent la tranche de 36.300,00 euros ce qui vous le conviendrez est assez conséquent.

Afin d'éviter de voir taxer ses revenus supérieurs à 36.300,00 euros au taux marginal (54% en tenant compte d'une taxe communale additionnelle de 8%), un dirigeant d'entreprise bien avisé pourrait envisager de constituer une société de management afin de transformer une partie des ses revenus professionnels en revenus immobiliers, mobiliers et divers.

B) Dédoulement de personnalité:

Le droit belge distingue 2 régimes fiscaux fondamentalement différents: celui des personnes physiques et celui des sociétés.

Le régime à l'impôt des personnes physiques taxera les revenus à un taux progressif avec un taux maximum de 50 %.

Néanmoins, certains revenus peuvent être taxés à un taux distinct souvent plus avantageux comme par exemple: la plus-value sur la vente d'un terrain, certains revenus mobiliers,.....)

De plus, la personne physique doit encore supporter le coût des cotisations sociales.

L'impôt des sociétés quant à lui est de 33%.

En ajoutant la cotisation de crise de 3%, on arrive à taux d'imposition de **33,99%**.

Néanmoins, lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500,00 euros et que la société respecte les conditions de l'article 215 du CIR, la société peut bénéficier du taux réduit:

L'impôt sera fixé de la manière suivante:

- Sur la tranche de 0 à 25.000,00 euros: 24,25%
- Sur la tranche de 25.000,00 euros à 90.000,00 euros: 31,00%
- Sur la tranche de 90.000,00 euros à 322.500,00 euros: 34,50%

A ce taux, il y a encore lieu d'ajouter la cotisation de crise de 3%

Grâce à certains incitants fiscaux tels que les intérêts notionnels, déduction pour investissements, tax shelter, la société pourra encore sensiblement diminuer sa base imposable et donc l'impôt à payer.

A l'exception de cotisation annuelle à charge des sociétés, la société est exempte du régime des prélèvements sociaux.

L'intérêt de construire une double personnalité est de diminuer la pression fiscale qui repose sur la personne physique en profitant du différentiel des taux (quitter la progressivité des taux à l'impôt des personnes physiques), des régimes fiscaux spécifiques et en cumulant les avantages fiscaux.

L'approche poursuivie consiste donc à construire des opérations entre les 2 personnalités juridiques.

A l'aide de l'exemple ci-dessous, nous comprendrons l'intérêt pour le dirigeant de limiter ses revenus professionnels et de se rémunérer via d'autres sortes de revenus (mobiliers,.....)

Exemple:

Un conseiller juridique travaille pour une grand société boursière située à Bruxelles.

Ce conseiller habite Jette, est célibataire et n'a pas d'enfant.

Le montant total de ses recettes pour les prestations effectuées en 2012 s'élève à 100.000,00 euros.

Il a payé des cotisations sociales pour un total de 15.575,02 euros et ses frais professionnels s'élèvent à 20.000,00 euros.

Il a effectué 4 versements anticipés de 5.000,00 euros.

Recettes brutes:	100.000,00 euros
Cotisations sociales:	15.575,02 euros
<u>Frais professionnels réels:</u>	<u>20.000,00 euros</u>
Revenus imposables globalement	64.424,98 euros

Détermination des quotités exemptées d'impôt:

Montant de base 6.800,00 euros

Calcul de l'impôt:

<u>Impôt:</u>	27.800,49 euros
<u>Réduction d'impôt pour les quotité exemptées:</u>	<u>(1.700,00) euros</u>
Impôts à répartir:	26.100,49 euros

Centimes additionnels communaux:

26.100,49 euros * 8%: + 2.088,04 euros

Votre contribution totale pour vos revenus de 2012: 28.188,53 euros

Versements anticipés: 20.000,00 euros

Solde à payer: 8.188,53 euros

Revenus nets du consultant juridique pour l'année 2012:

Bénéfice: 64.424,98 euros

Impôts: 28.188,53 euros

Revenus nets: 36.236,45 euros

Quid si le contribuable avait exercé son activité via une société de management?

Management fees:	100.000,00 euros
Frais professionnels:	(20.000,00) euros
<u>Rémunérations de dirigeant:</u>	<u>(36.000,00) euros</u>
Bénéfice avant impôts:	44.000,00 euros
<u>Impôt:</u>	<u>(14.955,60) euros</u>
Bénéfice à affecter:	29.044,40 euros
Dividendes:	29.044,40 euros

Impôt dans le chef de la société de management

44.000,00 euros * 33,99 %= 14.955,60 euros

Rémunération nette dans le chef du dirigeant d'entreprise:

Rémunération brut:	36.000,00 euros
Cotisations sociales:	(7.920,00) euros
<u>Impôt à payer:</u>	<u>(9.070,84) euros</u>
Rémunération nette:	19.009,16euros (a)

Dividende brut:	29.044,40 euros
<u>Précompte mobilier:</u>	<u>7.260,10 euros</u>
Dividende net:	21.739,90 euros (b)

	Indépendant	Indépendant +	Société
Bénéfice	80.000,00	36.000,00	44.000,00
Cot. Soc.	-15.575,02	-7.920,00	
IPP (+8%)	-28.188,53	-9.070,84	
ISOC (33,99%)			-14.955,60
Montant net	36.236,45	19.009,16	29.044,40

En tenant compte de la retenue de précompte mobilier de 25% soit 7.261,10 euros sur le dividende de 29.044,40 euros, le dirigeant percevra un revenu net total de 40.792,46 euros, soit 4.556,01 euros de plus sur base annuelle par rapport au 36.236,45 euros perçu par le consultant.

La réelle économie résulte de la diminution des cotisations sociales.

Remarques: Suite à la distribution de dividendes, la société ne remplit plus les conditions pour pouvoir bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés. Les revenus distribués subissent une imposition de 51,50 % (ISOC+PM).

C) Optimisations fiscales

Connaissant la situation financière de notre client (qui a d'autres sources de revenus-revenus mobiliers), nous proposons que sa société ne lui attribue plus annuellement des dividendes mais tous les 3 ou 5 ans et ce afin de diminuer la pression fiscale.

Dans les exemples suivants, nous présumons qu'il y a une indexation annuelle de 2%.

Comparaison entre des rémunérations du dirigeant avec une distribution tri annuelle de dividende et une distribution annuelle:

	2013	2014	2015	
Rémunération nette du dirigeant:	19.389,34	19.777,13	20.172,67	
Dividende net:			72.005,83	
Total revenus nets	19.389,34	19.777,13	92.178,50	131.344,98
Rémunération nette du dirigeant:	19.389,34	19.777,13	20.172,67	
Dividende net:	22.218,97	22.663,35	23.116,62	
Total revenus nets	41.608,31	42.440,48	43.289,29	127.338,08

Société de management:

	2013	2014	2015	
Bénéfice avant impôt	44.880,00	45.777,60	46.693,15	
Impôt des sociétés:	12.592,68	12.879,29	15.871,00	
Bénéfice net:	32.287,32	32.898,31	30.822,15	
Dividende brut attribué:	0,00	0,00	96.007,78	
Précompte mobilier:			24.001,94	
Dividende net:			72.005,83	

Société de management:

	2013	2014	2015	
Bénéfice avant impôt	44.880,00	45.777,60	46.693,15	
Impôt des sociétés:	15.254,71	15.559,81	15.871,00	
Bénéfice net:	29.625,29	30.217,79	30.822,15	
Dividende brut attribué:	29.625,29	30.217,79	30.822,15	
Précompte mobilier:	7406,32	7.554,45	7.705,54	
Dividende net:	22.218,97	22.663,35	23.116,61	67.998,93

Suite à cette distribution tri annuelle de dividendes, la société remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés en 2013 et 2014.

Elle économise un montant total de 5.342,55 euros à l'impôt des sociétés.

Le précompte mobilier quant à lui sera plus élevé de 1.335,64 euros étant donné que le dividende distribué est plus élevé.

Par ailleurs, grâce au maintien des bénéfices dans ses fonds propres, la société verra sa base imposable à l'impôt des sociétés diminuer car elle bénéficiera d'une déduction pour capital à risque plus élevée.

Le dirigeant d'entreprise aura quant à lui perçu 4.006,90 euros de revenus nets en plus

en 3 ans soit 1.335,63 euros par an.

Comparaison avec les revenus nets en tant que personne physique (profession libérale):

Dirigeant d'entreprise				
	2013	2014	2015	Total
Revenus nets	19.389,34	19.777,13	92.178,50	131.344,97
<u>Profession libérale</u>				
Revenus nets	36.961,18	37.700,40	38.454,41	113.115,99
Différence:	-17.571,84	-17.923,27	53.724,09	18.228,98

D'après ce tableau, on remarque que les revenus du dirigeant d'entreprise sont moindres que ceux du consultant exerçant en personne physique pour les années 2013 et 2014.

Cette diminution de revenus trouve son origine dans l'absence de dividendes attribués au dirigeant.

Les bénéfices sont maintenus dans les fonds propres de la société de management.

Néanmoins, suite à la distribution d'un dividende en 2015, les revenus du dirigeant seront supérieurs de 18.228,98 euros à ceux du consultant après 3 ans, soit 6.076,36 euros en plus par an.

Comparaison entre des rémunérations du dirigeant avec une distribution de dividende tous les 5 ans et une distribution annuelle:

Revenus nets du dirigeant d'entreprise:

	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Rému nette:	19.389,34	19.777,13	20.172,67	20.576,13	20.987,65	
Dividende net:					123.698,80	
Total revenus nets:	19.389,34	19.777,13	20.172,67	20.576,13	144.686,45	224.601,72
Rému nette:	19.389,34	19.777,13	20.172,67	20.576,13	20.987,65	
Dividende net:	22.218,97	22.663,35	23.116,62	23.578,95	24.050,53	
Total revenus nets:	41.608,31	42.440,48	43.289,29	44.155,07	45.038,18	216.531,33

Une distribution tous les 5 ans de dividendes, permettra au dirigeant de percevoir 8.070,40 euros en plus de revenus après 5 ans soit 1.614,08 euros par an.

Société de management:

	2013	2014	2015	2016	2017
Bénéfice av. impôts:	44.880,00	45.777,60	46.693,15	47.627,02	48.579,56
Impôt des sociétés:	12.592,68	12.879,29	13.171,62	13.469,81	16.512,19
Bénéfice net:	32.287,32	32.898,31	33.521,53	34.157,21	32.067,37
Dividende brut:	0,00	0,00	0,00	0,00	164.931,74
Précompte mobilier:	0,00	0,00	0,00	0,00	41.232,93
Dividende net:	0,00	0,00	0,00	0,00	123.698,80

	2013	2014	2015	2016	2017
Bénéfice av. impôts:	44.880,00	45.777,60	46.693,15	47.627,02	48.579,56
Impôt des sociétés:	15.254,71	15.559,81	15.871,00	16.188,42	16.512,19
Bénéfice net:	29.625,29	30.217,79	30.822,15	31.438,60	32.067,37
Dividende brut:	29.625,29	30.217,79	30.822,15	31.438,60	32.067,37
Précompte mobilier:	7.406,32	7.554,45	7.705,54	7.859,65	8.016,84
Dividende net:	22.218,97	22.663,35	23.116,61	23.578,95	24.050,53

Total dividende net cumulé: 115.628,40

Total impôt des sociétés sur 5 ans avec une distribution tous les 5 ans de dividendes

ISOC: 68.625,59

Total impôt des sociétés sur 5 ans avec une distribution annuelle de dividendes

ISOC: 79.386,43

Economie ISOC: -10.760,84 (a)

Total précompte mobilier sur 5 ans avec une distribution tous les 5 ans de dividendes

Précompte mobilier: 41.232,93

Total précompte mobilier sur 5 ans avec une distribution annuelle de dividendes

Précompte mobilier: 38.542,80

Supplément PM: 2.690,13 (b)

Economie d'impôts -8.070,71 (a)+(b)

Une distribution de dividendes tous les 5 ans permet à la société d'économiser 8.070,71 euros d'impôts car la société peut bénéficier du taux réduit les 4 premières années.

Comparaison avec les revenus nets en tant que personne physique (profession

libérale):

Dirigeant d'entreprises:

	2013	2014	2015	2016	2017	Total
Revenus nets	19.389,34	19.777,13	20.172,67	20.576,12	144.686,45	224.600,71
Profession libérale:						
Revenus nets	36.961,18	37.700,40	38.454,41	39.223,50	40.007,97	192.347,47
Différence	-17.571,84	-17.923,28	-18.281,74	-18.647,38	104.677,48	32.253,24

S'il est vrai que le dirigeant d'entreprise doit se contenter d'une rémunération annuelle nette de +/- 20.000,00 euros nets pendant 4 ans; alors que les rémunérations nettes du titulaire de professions libérale s'élèvent à +/- 38.000,00 euros par an, le dirigeant verra ses revenus nets augmenter considérablement au bout de la 5^{ème} année suite à la distribution d'un dividende.

Sur une période de 5 ans, le dirigeant d'entreprise percevra 32.253,24 euros en plus que le titulaire de profession libérale soit 6.450,65 euros par an.

Sur l'horizon d'une carrière de 40 ans, cela représente +/- 275.000,00 euros que le contribuable économise suite à son passage en société de management.

CONCLUSION

Un espacement dans le temps de l'attribution de dividende permet à la société de réaliser des économies d'impôts (et permet donc au dirigeant d'avoir plus de revenus) Au plus le rythme de distribution de dividende diminue, au plus grande sera l'économie d'impôts réalisée.

D) Actualité fiscale

Jusqu'il y a peu, beaucoup d'indépendants, professions libérales décidaient de constituer une société de management afin d'éviter la taxation au taux marginal de leurs revenus professionnels dépassant le montant de 36.300,00 euros (53,50 % y compris les add. Communaux de 7%).

La société de management taxée à l'isoc (maximum de 33,99%) attribuait une rémunération de dirigeant inférieur ou égal à 36.300,00 euros

Le reste des rémunérations était attribué sous forme de dividendes soumis à un précompte mobilier de 15% ou 25%.

Certains dividendes subissaient donc une pression fiscale moins élevée.

Dans le scénario le plus avantageux (Isoc réduit et PM réduit), les dividendes étaient

imposée à 36,23% soit une économie d'impôt de 17,27% par rapport au taux marginal à l'impôt des personnes physiques (hors add. Communaux)

La loi du 28.12.2011 portant des dispositions diverses et la loi programme du 29.03.2012 ont apporté des modifications importantes notamment au régime d'imposition des revenus mobiliers:

- Le précompte mobilier minimum de 15% passe à 21%;
- L'état perçoit une cotisation complémentaire de 4% si les revenus mobiliers annuels nets dépassent 20.020,00 euros.

	ISOC réduit PM réduit	ISOC réduit PM normal	ISOC normal PM réduit	ISOC normal PM normal
Pression fiscale ISOC	40,73%	43,73%	48,85%	51,50%
Pression fiscale IPP	53,50%	53,50%	53,50%	53,50%
Différence	-12,77%	-9,77%	-4,65%	-2,00%

A partir du premier janvier 2012, les revenus mobiliers subissaient donc une pression fiscale plus importante.

Depuis le 1^{er} janvier 2013, la taxation sur les revenus mobiliers s'est encore accentuée.

Le taux minimum de 21% de précompte mobilier et la fameuse cotisation complémentaire ont été supprimés.

Dorénavant, la plupart des revenus mobiliers sont soumis à un précompte de 25%.

	ISOC réduit PM de 25%	ISOC normal PM de 25%
Pression fiscale ISOC	43,73%	51,50%
Pression fiscale IPP	53,50%	53,50%
Différence	-9,77%	-2,00%

Le différentiel fiscal entre la taxation à l'IPP et l'impôt des sociétés s'est atténué et ne justifie plus à lui seul un passage en société de management.

De plus, il ne faut pas oublier que certains avantages de toute nature ont augmenté de manière (mise à disposition d'un logement, voiture de société) assez conséquente et que la gestion d'une société engendre plus de frais (comptabilité, fiscalité, taxes, cotisation à charge des sociétés).

Néanmoins, les petites sociétés visées à l'article 15 du Code des Sociétés pourront bénéficier d'un précompte mobilier réduit sur les dividendes à partir du 1^{er} juillet 2013.

Conditions pour bénéficier de ce taux réduit:

- Les nouvelles parts seront émises à partir du 1^{er} juillet 2013 soit à l'occasion de la constitution de la société ou d'une augmentation de capital;

- Les parts seront nominatives, intégralement libérée et détenues en pleine propriété et sans interruption par les actionnaires depuis l'apport en capital;
- L'augmentation du capital devra se faire en numéraire;
- ;.....

Le précompte mobilier s'élèvera à:

- 20% pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport.
- 15% pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport.

Le but de cette mesure est d'attirer de nouveaux investisseurs pour les PME.
Cette diminution de la pression fiscale sur les dividendes pourrait encourager certains indépendant à passer en société.

E) Optimisations fiscales dans la chef du dirigeant d'entreprise/ rémunérations alternatives

1. Location d'un bien immobilier à la Société de Management

La plupart du temps, le siège social de la société de management est situé au domicile du dirigeant d'entreprise.

Le dirigeant loue une partie de son habitation à la société de management;
Cette location est fiscalement avantageuse car la SM peut déduire le loyer brut et le dirigeant n'est taxé que sur le loyer net.

Le loyer net est déterminé de la manière suivante:

Il s'agit du loyer brut diminué de 40 % de charges professionnelles.
Cet abattement de 40% ne peut néanmoins être supérieur à 2/3 du revenu cadastral multiplié par un coefficient de revalorisation.

De plus, la société pourra prendre en charge ou en investissement les frais d'aménagement des locaux.

Le dirigeant quant à lui pourra déduire les éventuels intérêts de l'emprunt qu'il a contracté.

Toutefois, afin d'éviter certains abus, le loyer perçu qui dépasse 5/3 du revenu cadastral revalorisé au moyen d'un coefficient fixé par arrêté royal sera considéré comme une rémunération de dirigeant d'entreprise.

2) Indemnité forfaitaire en remboursement de frais propres à l'employeur;

La société de management pourra également verser à son dirigeant une indemnité pour frais propres à l'employeur.

En vertu des articles 31 et 32 CIR, les remboursements de frais propres à la société effectués au dirigeant de ladite société, ne constituent pas des revenus imposables dans son chef et ne sont pas, en principe, soumis aux cotisations sociales.

Il ne s'agit effectivement pas d'une rémunération pour le dirigeant mais un remboursement de frais que le dirigeant a avancé pour le compte de la société.

Ces indemnités forfaitaires seront déductibles dans le chef de la société. Cette déductibilité pourra toutefois être limitée en fonction du type de frais qui la compose.

Exemple d'indemnité forfaitaire:

- Frais de bureau et de documentation
- Frais de représentation
- Frais de voiture: car-wash, parking et péages
- Voyages de service: en Belgique et à l'étranger

Avant que la société attribue une indemnité forfaitaire au dirigeant, il est conseillé de négocier directement avec le directeur principal du contrôle de la société, un accord individuel en matière de remboursement de frais propres à l'employeur et ce conformément à l'article 50 CIR.

Cet accord permettra d'asseoir une certaine sécurité juridique.

A défaut d'accord, le fisc pourrait considéré qu'il s'agit de rémunération déguisée et par conséquent les soumettre aux cotisations de sécurité sociales et à l'impôt.

3) Avantages de toute nature

A la place d'octroyer une augmentation de rémunération à son dirigeant d'entreprises, la société de management pourra lui accorder certains avantages de toute nature.

Exemple: ATN voitures
ATN chauffage
ATN électricité
ATN GSM

La société de management pourra prendre en charge ces frais qui viendront donc diminuer la base imposable de la société.

Le dirigeant quant à lui se verra imposer forfaitairement. Le forfait dépend de la nature de l'avantage accordé. Ce forfait est généralement bien moins élevé que les frais supportés par la société.

La rémunération nette perçue par le dirigeant sera dans la plupart des cas plus élevée que celle perçue suite à l'octroi d'une augmentation salariale.

Mise à disposition d'internet:

Dans le chef de l'employeur:

Abonnement: 40 euros/mois hors tva soit 48,40 euros tva comprise

Coût pour une année: 48,40 euros * 12 mois=	€ 580,80
Economie impôt des sociétés:	-€ 197,41
TVA déductible:	-€ 8,40
TVA sur ATN	€ 10,41
ONSS sur l'avantage:	€ 21,00
Coût net:	€ 406,40

Dans le chef du dirigeant d'entreprise:

Rémunération brute:	€ 60,00
ONSS personnel:	-€ 7,84
IPP 50%+ Additionnels communaux	-€ 27,91
Rémunération nette (580,80-7,84-27,91)	€ 501,14

Mise à disposition d'une voiture de société:

Depuis le 1^{er} janvier 2012, l'avantage n'est plus calculé en fonction des 5000 ou 7500 km (dépend de la distance entre le domicile et le lieu de travail) mais par rapport à la valeur catalogue et au taux d'émission du véhicule.

Suite à cette nouvelle formule, certains contribuables ont vu leur avantage augmenter de manière assez conséquente.

Dans le chef de l'employeur:

Exemple:

Audi A3

Valeur catalogue: 25.000,00 euros

Taux d'émission de CO2: 102 gr/km

Renting :	7.200,00 euros (12*600,00 euros)
Taxe de circulation:	300,00 euros
Frais d'assurance (omnium):	1.200,00 euros
Frais d'entretien:	400,00 euros
Frais de carburant:	<u>1.900,00 euros</u>
Total:	10.000,00 euros
Dépenses non admises (10%):	1.000,00 euros
DNA sur ATN (17%*1.328 euros)	76,74 euros
Economie ISOC:	-2.982,36 euros ((-10.000,00+1.000,00 euros)*33,99%) +225,76*33,99%
Cotisation de CO2:	
<u>((taux CO2*9 euros)-600,00):12*1,641:</u>	<u>521,84 euros</u>
Coût net :	<u>7.616,22 euros</u> (10.000,00 euros+ 521,84+ 76,74-2.982,36 euros)

Dans le chef de l'employé ou dirigeant d'entreprise

Rémunération brute:	1.328,00 euros
Quotité exonérée d'Ipp:	<u>350,00 euros</u>
Revenus imposables:	978,00 euros
IPP (maximum: 50%+7% additio- nets communaux)	-523,23 euros

Rémunération nette: 10.000,00 euros - 523,23 euros = **9.476,77 euros**

Mise à disposition de chauffage, électricité

Le montant de l'avantage de toute nature pour le chauffage et l'électricité est fixé respectivement à 1.820,00 et 910,00 euros pour l'année 2012.

Par hypothèse, nous considérons que le dirigeant paie annuellement 3.000,00 euros HTVA pour son chauffage et 1.500,00 euros HTVA pour son électricité.

Dans le chef de l'employeur ou de la société de management:

Charges:	4.500,00 euros
TVA à récupérer :	945,00 euros
Economie ISOC:	-1.529,55 euros
TVA récupérer	-945,00 euros
<u>TVA à payer sur ATN:</u>	<u>473,80 euros</u>
Coût net dans le chef de la SM:	<u>3.444,25 euros</u>

Dans le chef du dirigeant d'entreprise:

Rémunération brute: 1.820,00 + 910,00 euros:	2.730,00 euros
IPP (50%+7 centimes additionnels comm.) :	-1.446,90 euros
Cotisations sociales indépendants:	- 600,60 euros
Rémunération nette: 5.445,00 € - 1.446,00 €- 600,60 €	= <u>3.397,50 euros</u>

4) Stock-options:

L'option sur actions est un procédé par lequel une société permet à son dirigeant d'entreprise d'acquérir des actions pour un prix déterminé à un moment donné pendant une certaine période.

Pendant cette période, le dirigeant pourra lever l'option. Il le fera si la valeur du titre est supérieure au prix de souscription qu'il doit acquitter. Dans le cas contraire, le dirigeant ne lèvera probablement pas l'option.

Ces options sur action font l'objet d'un régime fiscal spécifique.

Les 2 caractéristiques principales de ce régime sont:

- la détermination du moment de la taxation
- l'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature.

Le moment de la taxation est fixé au 60ème jour qui suit le jour de l'offre pour autant que le bénéficiaire ait accepté par écrit les options octroyées endéans les 60 jours suivants l'offre.

Jusqu'au 1^{er} janvier 2012, l'avantage imposable s'élevait à 15% de la valeur d'action. A partir du 1^{er} janvier, l'imposition est passée à 18%.

Pour les actions non cotées en bourse, la valeur de l'action est sa valeur réelle au moment de l'offre.

Afin de déterminer cette valeur, il faudra faire appel à un réviseur d'entreprise ou un expert comptable externe.

Au sujet de la taxation, celle-ci peut-être ramenée à un taux de taxation de 9% si la société respecte certaines conditions:

Ces conditions peuvent être résumées comme suit :

- les options doivent porter sur des actions de la société offrant les options ou des sociétés liées;
- les options ne peuvent être cédés entre vifs;
- la baisse du cours ne peut être garantie directement ou indirectement par l'offrant et le prix de l'option est certain au moment de l'offre;
- les options ne peuvent être exercées après l'expiration de la dixième année qui suit celle au cours de laquelle l'offre a eu lieu;
- l'exercice de l'option doit être bloqué pendant 3 années calendriers à dater de l'offre;

Quelle possibilité pour la société de management ?

Actions de société tierce

Dans la plupart des sociétés de management, le gérant est également l'associé unique. La société de management ne sait donc pas accorder d'option sur ses propres actions.

Dès lors, est-il possible pour la société de management d'attribuer des options sur actions d'une société tierce?

La décision n°900.370 du 8 décembre du Service des Décisions Anticipées confirme la possibilité d'acquiescer des options sur actions de sociétés tierces moyennant le respect de certaines conditions.

Néanmoins, l'octroi disproportionné et régulier d'option sur action au détriment de rémunération de dirigeant d'entreprise, pourrait entraîner l'application de l'article 344§1^{er} ou révéler une opération simulée. L'avantage sera taxé sur base de sa valeur réelle qu'il a dans le chef du bénéficiaire.

5) Les avantages sociaux

Il s'agit des chèques-repas, éco-chèques.

Ces frais constitueront des charges non déductibles dans le chef de la société.

Ils ne seront pas considérés comme des rémunérations pour le dirigeant d'entreprise.

Dans le chef de l'employeur:

Octroi de chèques-repas d'une valeur faciale de 7 euros - quote-part de l'employé: 1,09 euros

5,91 euros * 22 jours de travail=	130,02
Dépenses non admises: 4,91*22 jours de travail:	108,02
<u>Économie d'ISOC: 1€*22*33,99%</u>	<u>- 7,48</u>
Coût total:	122,54
Dans le chef du travailleur: 5,91*22	130,02
Rémunération nette:	<u>130,02</u>

6) Prêt d'argent à la société:

Le dirigeant d'entreprise peut également d'accorder un prêt à sa société.

Les intérêts payés par la société sont des charges fiscalement déductibles.

Ces intérêts ne sont pas considérés comme des rémunérations pour le dirigeant et ne sont dès lors pas soumis aux cotisations sociales pour indépendant.

Néanmoins, le débiteur des revenus prélèvera un précompte mobilier de 25 % à la source lors du paiement ou de l'attribution des intérêts.

Écriture comptable:

Prêt: de 10.000,00 euros

Taux d'intérêts: 7%

Intérêts bruts 700,00 euros

	Débit	Crédit
650000 Intérêts sur compte courant	700,00 euros	
À 453 précompte mobilier retenu		175,00 euros
489 compte courant gérant		525,00 euros

Afin d'éviter une requalification des intérêts en dividendes (et donc une taxation à 33,99%) on veillera à ne pas dépasser les limites suivantes:

1. Ne pas appliquer un taux d'intérêt exagéré par rapport au taux du marché;
2. Éviter que le prêt concédé à la société excède le capital libéré à la fin de période imposable augmenté des réserves taxées au début de la période imposable.

F) Opération spécifique:

CESSION D'UN FONDS CIVIL

La cession d'un fonds civil consiste pour le dirigeant d'entreprises à vendre son patrimoine professionnel à sa société.

Cette cession porte sur l'ensemble des biens corporels (mobilier, matériel informatique, immeuble,...) et des biens incorporels (droit de bail, know how, clientèle)

Cette opération se distingue de l'apport d'un fonds de commerce.

En effet, dans le cadre d'un apport, la société n'existe pas au préalable. En échange de cet apport, le cessionnaire recevra X parts sociales ou actions de la société constituée.

La vente implique que la société préexiste et qu'on lui vende des immobilisations corporelles et incorporelles.

Cette vente impliquera nécessairement l'établissement d'un contrat qui mentionnera et décrira précisément quels sont les éléments qui font partie du fonds civil (ou fonds commercial s'il s'agit de la vente d'une activité commerciale).

Cette description est très importante car les différents éléments feront l'objet d'amortissements selon un régime qui leur est propre;

Sans la description, nous ne pourrions pas l'amortir car en tant qu'entité, un fonds de commerce, civil ne s'amortit pas.

INCIDENCE DE LA VENTE EN DROIT COMMERCIAL:

Le quasi-apport:

L'article n° 220 ou 445 du Code des sociétés (selon que la société est une SPRL ou une SA) précise que lorsque un dirigeant d'entreprises vend

- un bien corporel ou incorporel lui appartenant
- dans les 2 ans de la constitution de la société,
- pour une valeur excédant 1/10^{ème} du capital social

Il y a lieu de respecter une procédure bien précise.

Cette procédure a été introduite dans le code afin d'éviter les abus qui pourraient exister si un gérant vendait par exemple sa voiture, appartement à un prix supérieur à la valeur du marché

Le conseil d'administration ou le conseil de gérance doit établir un rapport de gestion justifiant l'utilité de la vente et éventuellement des raisons pour lesquelles il s'écarterait de l'évaluation des réviseurs.

Le commissaire de la société ou à défaut de commissaire, un réviseur d'entreprises rédige un rapport spécial dans lequel, il expose notamment les différentes méthodes d'évaluation employées afin de fixer le prix de vente.

L'assemblée générale devra également autoriser cette opération.

Le rapport du réviseur ainsi que le rapport spécial du conseil d'administration devront

être déposés au Greffe du Tribunal de Commerce.

L'opposition d'intérêts:

La vente d'un bien est susceptible de générer un conflit d'intérêts lorsque cette opération de cession est réalisée entre la société et un de ses dirigeants. Ici encore, le Code des sociétés a prévu une procédure à respecter.³

Responsabilité des administrateurs:

La responsabilité des administrateurs pourrait être engagée et ce à concurrence du préjudice subi par les tiers s'il s'avère suite à une opération de quasi-apport, il y avait une surévaluation des biens en question.

INCIDENCE DE LA VENTE EN DROIT FISCAL

Point de vue la tva:

La cession d'un fonds civil ne sera pas considérée comme une livraison de bien et sera donc exemptée de TVA.

Impôt des personnes physiques:

La cession d'un fond civil consiste pour l'indépendant à cesser complètement et définitivement son activité professionnelle en tant que personne physique et à céder l'ensemble de son patrimoine professionnel à une société cessionnaire.

Cette cession va générer certaines plus-values qui seront réalisées soit sur certains éléments d'actifs corporels (mobilier, matériel de bureau,...) ou soit sur certains élément incorporels (how know, droit de bail....)

Cette opération fera l'objet d'un régime fiscal avantageux décrit ci-après.

Dans un premier temps, le projet de la loi du 22 décembre 1989, considérait que ce régime fiscal avantageux ne pouvait s'appliquer qu'aux personnes physiques qui cessaient totalement leur activité et qui prenaient leur pension légale.

Cette condition ne fut heureusement pas retenue et le régime fiscal avantageux s'applique également aux personnes qui continuent leur activité en société.

Plus-values sur les immobilisations corporelles ou financières

Dans le cadre de la cession complète et définitive de son activité professionnelle, les plus-values réalisées sur les immobilisations corporelles et financières seront taxées à un taux distinct de 16,5 % et ce quelle que soit la durée de détention de ces immobilisations.

Exemple:

En 2012, suite à la cession de ces activités, un dentiste décide de vendre l'ensemble de

³ Code des sociétés, art. 259 à 261, 523 et 657

ces immobilisations corporelles pour 80.000 euros
Par hypothèse, nous considérons que le dentiste avait renouvelé tout son outillage en 2008. La valeur d'acquisition s'élevait à 200.000,00 euros.

Valeur d'acquisition:	200.000,00 euros
Durée d'amortissement:	5 ans
Amortissement actés au 31/12/2011:	160.000,00 euros
Valeur nette comptable au 31/12/2011:	40.000,00 euros

Plus-value réalisée:

prix de cession	80.000,00 euros
- valeur nette comptable	(40.000,00 euros)
	40.000,00 euros

Déclaration IPP:

Le montant de la plus-value doit être mentionnée en regard de la case 1690-56 (cadre XXI)

Le cédant pourrait être tenté de gonfler le prix de cession des ces immobilisation afin d'être imposé à taux avantageux de 16,50% et donc de diminuer la quote-part des immobilisations incorporelles qui sont à un taux distinct plus élevé.

Il serait préférable de céder les biens à la valeur de marché et ce afin d'éviter que l'administration fiscale:

- ne requalifie la partie excédentaire en qualité de rémunération déguisée de dirigeant d'entreprises si le cédant est gérant ou administrateur de la société cessionnaire.
Le cédant n'ayant jamais payé de précompte professionnel sur ces rémunérations, l'administrateur serait susceptible de lui faire payer des amendes et des intérêts de retard.
- rejette une partie (le surprix) des amortissements comptabilisés dans le chef de la société cessionnaire.

Ce taux distinct ne s'applique pas à la vente des stocks qui sera taxée au taux progressif à l'impôt des personnes physiques.

Plus-values sur les immobilisations incorporelles

Au sujet de la taxation des plus-values sur les immobilisations, il y a lieu de faire une distinction si le cédant est âgé de moins ou de plus de 60 ans.

Le cédant est âgé de moins de 60 ans:

Dans ce cas, la plus-value sera taxée distinctement au taux de 33% du montant du profit net réalisé au cours des quatre années précédant la réalisation de ce fonds de

commerce.

La partie de la plus-value dépassant cette limite sera taxée au taux progressif à l'impôt des personnes physiques.

Exemple:

Un courtier en assurance vend sa clientèle pour 450.000,00 euros en 2012
Lors des exercices comptables 2008, 2009, 2010 et 2011, il a enregistré un profit net imposable de respectivement 120.000,00, 130.000,00, 140.000,00 et 110.000,00 soit au total 500.000,00 euros.

La quotité de la plus-value taxée à 33 % est: 450.000,00 euros.

Les 50.000,00 euros excédant cette limite seront quant à eux taxés au taux progressif à l'impôt des personnes physiques.

Déclaration IPP:

Les 450.000,00 euros doivent être indiqués en regard de la case **1691-55**.

Les 50.000,00 euros seront mentionnés à côté de la case **1692-54**.

Il convient au cédant de pouvoir justifier le prix de cession de la clientèle à l'administration fiscale.

La valeur intrinsèque de la clientèle peut être inférieure à la référence fiscale des 4 années de profits nets. Cette référence fiscale sert iniquement à fixer la base de l'impôt mais pas à déterminer la valeur de marché de la transaction

S'il s'avère que le prix de cession est surévalué, l'administration fiscale pourrait considérer qu'il s'agit de rémunération déguisée de dirigeant d'entreprise (si le cédant est gérant ou administrateur de la société cessionnaire) ou rejeter une partie, quotité des amortissements actés sur les immobilisations incorporelles dans le chef de la société cessionnaire.

Le cédant est âgé d'au moins 60 ans

La même règle est appliquée si le cessionnaire est âgé d'au moins 60 ans sauf que dans ce cas, la plus-value ne sera plus taxée au taux distinct de 33 % mais de 16,5%.

Le même taux est applicable en cas de cession forcée de l'activité (expropriation, réquisition en propriété) ou en cas du décès du cédant.

INCIDENCES DE LA VENTE EN DROIT COMPTABLE

La société cessionnaire enregistrera l'acquisition de ce fonds civil dans les immobilisations incorporelles et corporelles à l'actif du bilan.

Ces immobilisations feront l'objet d'amortissements selon le régime qui leur est propre.

Les immobilisations corporelles pourront être amorties de manière dégressive, ce qui n'est pas le cas des immobilisations incorporelles.

De plus, si la société recourt à un emprunt pour cette acquisition, elle pourra déduire fiscalement les intérêts payés pour cette acquisition.

Comptabilisation:

210000 Goodwill
230000 Installations, machines et outillages
240000 Mobilier et matériel de bureau

À 55 banque

Les immobilisations incorporelles tels que la clientèle ou le goodwill sont amortissables par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 5.

630100 Dotation aux amort. sur immos. incorporelles
630200 Dotation aux amort. sur immos. corporelles
 À 210009 Amortissements actés sur immos incorporelles
 240009 Amortissements actés sur immos corporelles

INCIDENCES DE LA VENTE EN DROIT SOCIAL

Pendant des années, la question d'un assujettissement des plus-values de cession d'un fonds civil aux cotisations sociales d'indépendant était controversée.

Afin de mettre fin à cette controverse, la loi du 26 juin 2012 a inséré dans l'arrêté royal du 27 juillet 1967, réglementant l'assujettissement au statut social des travailleurs indépendants, une disposition en vertu de laquelle les bénéfices et profits qui se rattachent à une activité indépendante antérieurement exercée « sont considérés être des revenus professionnels (...) et sont censés appartenir à l'exercice d'imposition dans lequel ils sont taxés ».⁴

Cependant, différentes situations peuvent être rencontrées:

1. Le cédant cesse ses activités d'indépendant au moment de la cession du fonds civil.
Dans ce cas, la cession ne sera pas soumise aux cotisations sociales d'indépendant à défaut de pouvoir être ultérieurement considérée comme réalisée au cours d'une année de référence pour le calcul des cotisations sociales.
2. Le cédant continue une activité d'indépendant ultérieurement à la cession.
La plus-value de cession viendra s'ajouter aux autres revenus de l'année de référence pour le calcul des cotisations sociales.
Les cotisations sociales sont calculées sur base des revenus professionnels nets de la troisième année qui précède celle au cours de laquelle les cotisations sont dues.

⁴ AR n°38 du 27 juillet 1967, art 11§2 al.2.

Rendement de l'opération de cession des incorporels:

Monsieur Bernard est avocat. Ses revenus annuels nets s'élèvent à 60.000,00 euros.

En 2013, il vend à sa société nouvellement constituée sa clientèle pour 150.000,00 euros.

Rubriques	Exercice d'imposition				
	Ex impo 2013	Ex impo 2014	Ex impo 2015	Ex impo 2016	A terme
Prix de cession			150.000,00		150.000,00
Impôt à 33%			-49.500,00		-49.500,00
Add. communaux			-3.465,00		-3.465,00
					0,00
Solde net de la PV			97.035,00		97.035,00
Prix de cession	150.000,00				
Amortissement	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	150.000,00
Impôt économisé sur amortissement	3.747,00	3.747,00	3.747,00	3.747,00	37.470,00
Rendement en euros					134.505,00
Rendement en %					90,00

Monsieur Bernard sera taxé à 33% (+7% additionnels communaux) sur la plus-value de la cession de sa clientèle. Si l'on tient compte de ce seul facteur, l'opération est rentable à 64,69%.

En tenant compte de l'augmentation de 4.839,17 euros des cotisations sociales de l'année 2018 de Monsieur Bernard, le taux de rentabilité diminue de 3,2% pour tomber à 61,46%;

En prenant également en considération l'économie d'impôt réalisée à l'impôt des sociétés (en tenant compte du taux réduit), l'opération devient rentable à 86,44%.

2) L'ASPECT SOCIAL

A) Avantages pour l'employeur de faire appel à une société de management :

En Belgique, les cotisations sociales à payer pour un employé (35% de cotisations patronales et 13,07 de cotisations employées) sont plus élevées que celles payées par un indépendant.

Faire appel à un indépendant ou à une société de management permet donc à la société de réaliser une économie importante. En effet, la société n'est plus redevable de ces cotisations.

L'ancien salarié devenu indépendant via sa société de management devra payer ses cotisations sociales d'indépendant.

Ces cotisations sociales sont très inférieures à ce qu'elles sont dans le régime des salariés.

Montant net de la collaboration	Net imposable salarié	Net imposable indépendant	Différence
50.000,00	32.200,00	39.500,00	7.300,00
100.000,00	64.400,00	84.000,00	19.600,00

En outre, cela permet également à la société de

- déplacer le coût du licenciement
- de limiter le nombre d'emplois et ce afin d'éviter de devoir respecter des règles très strictes en matière de droit du travail ou de devoir créer une délégation syndicale
- de limiter le risque de requalification en faux indépendants
Le commettant ne contractera pas avec une personne physique mais avec une personne morale. La société de management désignera un représentant permanent qui exécutera la mission prévue dans la convention de management. La relation juridique entre le commettant et la société de management exclura en principe l'existence d'un contrat de travail étant donné qu'un tel contrat ne peut être conclu qu'avec un travailleur personne physique.

Pour l'employé:

La constitution d'une société par un employé, un cadre par exemple, arrivant à l'âge de la pension permettra au pensionné de continuer une activité professionnelle sans perdre son droit à la pension.

Le dirigeant d'entreprises se fera rémunérer principalement par l'attribution de dividendes.

B) Opérations spécifiques :

A) La pension libre complémentaire (PLC)

Au terme d'une carrière complète, un indépendant peut espérer une pension légale (1^{er} pilier) de maximum de 1.130,00 euros en tant qu'isolé et d'un maximum de 1.410,00 euros en tant que ménage.

Les montants minimum s'élèvent quant à eux à respectivement à 1.007,00 et 1.310,00 euros en fonction de l'état civil du contribuable.

Par rapport aux pensions des fonctionnaires et des employés, l'indépendant est celui qui aura la pension la plus faible.

De plus les montants mentionnés ci-dessus, sont uniquement envisageables en cas de carrière complète.

D'après Viaxis, le montant réellement payés en 2011 pour la pension d'un indépendant est de l'ordre de 763,00 euros pour un homme et de 233,00 euros pour une femme.

L'indépendant pensionné qui veut maintenir un certain train de vie ne pourra donc pas se contenter de la pension du 1^{er} pilier.

Dans un premier temps, l'indépendant pourra sur base volontaire payer des cotisations supplémentaires (1^{er} pilier bis) afin de se constituer une pension complémentaire.

La PLC Ordinaire:

La PLC Ordinaire offre les garanties principales suivantes :

- Une pension de retrait complémentaire;
- Et selon votre choix:
1. Une pension de survie complémentaire au bénéficiaire mentionné dans le contrat en cas de décès prématuré de l'associé.
 2. Un capital versé aux héritiers en cas de décès prématuré de l'assuré

Le montant maximum des cotisations complémentaires déductibles fiscalement est calculé sur un pourcentage de 8,17% des revenus net imposables avec un maximum de 2.962,88 euros.

La PLC sociale:

La PLC sociale comprend des garanties supplémentaires par rapport à la PLC O:

- En case d'incapacité de travail suite à une maladie grave, l'indépendant percevra une indemnité supplémentaire;
- Si l'indépendant est en incapacité de travail

Le montant maximum des cotisations complémentaires déductibles fiscalement est calculé sur un pourcentage légalement déterminé de 9,4% des revenus net imposables avec un maximum de 3.408,94 euros.

Taxation au terme du contrat:

Au terme du contrat, la PLCO et PLC Sociale offre une taxation allégée:

Si la pension est prise à ou au-delà de 65 ans:

Durant 10 ans, taxation sur base d'une rente fictive de équivalente à 5% de 80% du capital perçu hors participations bénéficiaires.

Si la pension est prise à ou au-delà de 65 ans:

Durant 13 ans, taxation sur base d'une rente fictive de équivalente à 5% de 100% du capital perçu hors participations bénéficiaires

2^{ème} pilier:

B) L'EIP ou Engagement Individuel de Pension:

L'entreprise souscrit une pension complémentaire en faveur de son dirigeant d'entreprise, il s'agit de l'Engagement Individuel de Pension.
Les primes sont payées par la société de management.

Mécanisme de l'épargne:

Taux garanti sur les primes versées augmentée d'une éventuelle participation bénéficiaire.

Back-Service:

Il s'agit d'une prime de rattrapage versée pour les années qui ont été prestées dans la société avant l'instauration du plan de pension ou pour les prestations versées ailleurs (avec un maximum de 10 années)

Avantages dans le chef de la société:

Les primes ainsi que la taxe de 4,4% payées à la compagnie d'assurance sont entièrement déductibles fiscalement.

Néanmoins, ces primes ne sont déductibles par la société que si les avantages en cas de vie à l'âge normal de la pension et la pension légale ne dépassent pas 80% de la dernière rémunération normale.

Afin de calculer cette limite, il faudra être en possession des éléments suivants:

- La rémunération du dirigeant d'entreprise;
- L'estimation de la pension légale du dirigeant d'entreprise;
- La situation personnelle du dirigeant;
- Sa carrière professionnelle.

Il y a lieu d'intégrer ces différents éléments dans la formule suivante:

$$\text{PEL (en rente annuelle) } \leq \text{ou } = (((80\% * T) - \text{PL}) * N / D)$$

PEL: Pension Extralégale

T: rémunération normale

PL: pension légale

N: nombre d'année réellement prestée

D: nombre d'année d'une carrière complète

Avantages dans le chef du dirigeant d'entreprise:

Avantage financier

Au terme de sa carrière, l'indépendant bénéficiera d'une pension complémentaire qui sera faiblement taxée.

De plus, cette pension a été entièrement constituée par sa société, le dirigeant n'y a pas été de sa poche

Après un ponctionnement d'une cotisation de L'Inami de 3,55% et d'une cotisation de solidarité de 2%, l'indépendant se verra taxé à concurrence de:

- De 10% à l'âge de 65 ans;
- De 16,5% à l'âge de 62,63 et 64 ans;
- De 18% à l'âge de 61 ans;
- De 20% à l'âge de 60 ans;

Avantage patrimonial:

L'assurance EIP ne présente pas qu'un avantage financier dans le chef du dirigeant d'entreprise.

Celui-ci peut également utiliser l'épargne constituée en vue de garantir d'un emprunt hypothécaire contracté afin d'acquérir d'un bien immobilier situé dans l'Espace Économique Européen.

Taxation au terme de l'assurance EIP dans le chef du dirigeant d'entreprise:

	Capital	Participations bénéficiaires
Brut	90.000,00	10.000,00
'3,55% cot.INAMI	3.195,00	355,00
2% cot.solidarité	1.800,00	200,00
Imposable	85.005,00	9.445,00

Taxation du capital:

Tarif IPP	10,00%	16,50%
Impôt (incl 7%)	9.095,54	15.007,63
Net	75.909,47	69.997,37
Net total	85.354,47	79.442,37
Pression fiscale	14,65%	20,56%
Tarif IPP	18,00%	20,00%
Impôt (incl 7%)	16.371,96	18.191,07
Net	68.633,04	66.813,93
Net total	78.078,04	76.258,93
Pression fiscale	21,92%	23,74%

Comparaison de la pression fiscale avec les autres rémunérations

Une somme de 200.000,00 euros est allouée annuellement pour la rémunération d'un dirigeant d'entreprise (gérant et associé unique de sa société de management).

Notre dirigeant d'entreprise a 50 ans et est célibataire. Il vit dans une commune où les centimes additionnels communaux sont de 7%.

Il a le choix de se rémunérer de la manière suivante:

- La totalité de la somme allouée à titre de rémunération de dirigeant d'entreprise;
- Une quotité de la somme est allouée à une assurance EIP;
- La totalité de la somme est allouée sous forme de dividende;

Dividende ou rémunération+ pension complémentaire

Dirigeant d'entreprise de 50 ans

	Rémunération	Prime société				
Coût société	165.000,00	35.000,00				
Taxe 4,4%		1.540,00				
Cotisation spéciale à 1,1%		110,00				
INASTI	-15.616,33					
IPP (+7% add comm)	-72.000,00					
Prime/ cotisation payée:		33.350,00				
Net (=capital à payer)	77.383,67					
Cotisation Inami et solidarité		-1.834,25				
Imposable:		31.515,75				
			A 20%	A 18%	A 16,5%	A 10%
IPP			-6.744,37	-6.069,93	-5.564,11	-3.372,16
Somme nette:	77.383,67		24.771,38	27.280,07	27.785,89	29.977,84
Total général:			102.155,05	104.663,74	105.169,56	107.361,51

La même somme est attribuée sous forme de dividende

Coût société	200.000,00
ISOC	67.980,00
Dividende distribué:	132.020,00
Précompte mobilier de 25%	33.005,00
Dividende net:	99.015,00

La même somme est attribuée sous forme de rémunération.

Coût société	200.000,00
INASTI	-15.616,33
IPP (y compris les centimes additionnels)	- 91.000,00
Rémunération nette:	93.383,67

CONCLUSION

Des 3 possibilités, la rémunération de dirigeant d'entreprises est celle qui subit la plus grande pression fiscale (+-53%), vient ensuite les dividendes taxés à 50,5% et en dernier lieu, et ce principalement à la faible taxation de la prime, la rémunération complétée d'une assurance EIP.

Nous pouvons donc en conclure que l'assurance EIP, mieux que les dividendes ou les ou une augmentation de revenus, offre un capital net de retraite sensiblement plus important que ces autres alternatives.

3) ASPECT IMMOBILIER

Démembrement de propriété:

Plusieurs droits réels sont à la disposition du dirigeant d'entreprises et de la société qui souhaitent acquérir un immeuble par l'intermédiaire d'une structure démembrée.

S'il s'agit d'immeuble bâti pouvant nécessiter des aménagements ou des travaux d'embellissement, l'acquisition se fera par une structure d'usufruit/nue propriété. La société acquerra l'usufruit tandis que le dirigeant d'entreprise acquerra la nue-propriété.

L'article 578 du code civil nous donne la définition de l'usufruit:

« Le droit de jouir des chose dont un autre à la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance »

L'acquisition d'un bien immobilier via cette structure présente une multitude d'avantages:

Pour la société:

- La société pourra amortir l'immeuble et les aménagement sur la durée de l'usufruit ce qui présente un amortissement accéléré par rapport un amortissement normal de 3%

- La société pourra déduire toutes les charges relatives à cet immeuble : précompte immobilier, entretien, charges financières relatives à l'emprunt contracté en vue d'acquérir l'usufruit de l'immeuble;

Pour le dirigeant:

La mise à disposition gratuite d'un immeuble ou partie d'immeuble à un dirigeant d'entreprises par une société est considérée comme un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant:

Cet avantage est calculé selon la formule suivante:⁵

- 100/60 ème du RC indexé multiplié par 1,25 si le RC de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est inférieur ou égal à 745,00 euros.
- 100/60 ème du RC indexé multiplié par 3,8 si le RC de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à 745,00 euros.

Même si le montant de l'avantage a fortement augmenté suite à l'application d'un coefficient de 3,8 à la place de 2, ce type de structure est toujours avantageuse pour le dirigeant car elle est moindre que le coût qu'un investissement personnel.

Lors de l'extinction de l'usufruit, le dirigeant retrouve la pleine propriété sans avoir à payer la moindre indemnité et ce par le seul jeu du remembrement. De plus, le dirigeant ne devra payer aucun droit d'enregistrement.

En cas de cession ultérieure du bien immobilisé, le dirigeant ne sera plus taxé car cette cession sera considérée comme un acte de gestion du patrimoine privé

Depuis le début de l'année 2012, l'administration fiscale s'est attaquée aux opérations de démembrement de propriété qui il est vrai, étaient souvent plus intéressantes pour les dirigeants d'entreprises que pour leur société.

Nous verrons ci-dessous quelles sont les différentes conditions à respecter pour faire ce genre d'opération et donc, d'éviter les foudres de l'administration fiscale.

⁵ Article 18 § 3 Arrêté royal d'Exécution du Code des impôts sur les revenus 1992-27 août 1993

1. La valorisation économique de l'usufruit:

Auparavant, la valeur de l'usufruit était déterminé en se fondant sur le l'article 47, alinéa 2 et 3 des droits d'enregistrement qui fixait la base imposable pour le calcul des droits d'enregistrement en cas de cession d'un usufruit temporaire sur un immeuble.

Le plus souvent, l'usufruit représentait 80% de la valeur de la pleine propriété. La société finançait donc la majorité de l'opération.

Aujourd'hui, tant les praticiens que le fisc, les cours et les tribunaux sont unanimes pour prévaloir la valorisation économique de l'usufruit.

Cette valorisation doit s'apprécier au cas par cas et ce fonction de l'état de l'immeuble, des aménagements qui restent à réaliser et aussi en fonction de l'affectation donnée par la société au bien immobilier.

Afin de déterminer la valeur de l'usufruit, on ne se basera plus sur l'article 47 du Code des droits d'enregistrement mais la formule préconisée est la formule tirée de l'étude de J. Ruyssveldt intitulée « De Waardering van tijdelijk vruchtgebruik Anders bekeken.

$$VU = H / (r - i) \times (1 - (1 + i / 1 + r)^n) \text{ où}$$

VU= valeur actualisée d'un usufruit temporaire

H= revenu locatif annuel net

n= durée de l'usufruit en année;

r= rendement financier pour une durée n;

i: taux d'inflation attendu pour une durée n

2. Réduire au maximum les effets de l'augmentation de l'avantage de toute nature

Depuis le 1^{er} janvier 2012, le coefficient à utiliser dans la formule de l'avantage de toute nature pour la mise à disposition d'un immeuble est passé de 2 à 3,8.

L'avantage de toute nature a donc pratiquement doublé et devient par la même occasion moins intéressant pour le dirigeant, surtout si la valeur locative est moins élevée que l'ATN.

Certaines techniques peuvent être utilisées pour diminuer la valeur de l'ATN:

- Sortir les bien meubles de l'immeuble et ce afin d'éviter la majoration de 5/3;
- Donner une affectation professionnelle maximale à l'immeuble;
- Limiter l'avantage en nature à la seule période de séjour en Belgique;
- Payer un loyer à la société lorsque la valeur de l'avantage est disproportionnée par rapport à la valeur locative

3. La nécessité d'agrandir l'objet social de la société

L'article 49 du Code de l'Impôt sur les Revenus énonce les conditions à respecter pour les charges professionnelles puissent être déductibles fiscalement.

Néanmoins, depuis quelques années, l'administration suivie par la jurisprudence de la

Cour de cassation ont ajouté une nouvelle exigence au texte de la loi : les charges professionnelles doivent également rentrer dans l'objet social de la société.

Les opérations immobilières ne doivent plus être considérées comme des opérations accessoires de l'objet social mais comme faisant parties des opérations principales.

4. L'obligation de démontrer la rentabilité d'une structure usufruit

Il convient de démontrer que cette opération de démembrement de propriété n'est pas qu'une construction fiscale avantageuse dans le chef du dirigeant mais que cette opération est rentable pour la société de management.

Il faut démontrer que ces frais sont supportés pour acquérir ou conserver des revenus imposables.

Afin de démontrer cette rentabilité, deux arguments peuvent être invoqués.

Le premier argument consiste à démontrer que la société a un usage réel de l'immeuble. Cet usage permet à la société de développer ses activités et donc d'acquérir des revenus imposables.

Le deuxième argument qui peut être invoqué est que la société perçoit des loyers du gérant ou d'un tiers et qu'au terme de l'usufruit, la société aura obtenu un rendement locatif supérieur aux charges mobilières encourues.

Cet argument ne sera pas toujours évident à démontrer.

5. La durée de l'usufruit

L'époque des turbos usufruit semble bel et bien révolue. Ces opérations consistaient à fixer la période de l'usufruit à 8 ou 10 ans et à surévaluer sa valeur.

La différence entre la valeur d'usufruit déterminée et la valeur réelle de l'usufruit est considérée aux yeux de l'administration comme un avantage taxable dans le chef du dirigeant d'entreprise.

Exemple de structure de turbos usufruit expliqué par Mathieu Bouten de Tax and Legal de la société Deloitte:

« Un personne privée possède la pleine propriété d'un terrain sur lequel se situe un immeuble délabré et donne l'usufruit de ce terrain à sa société commerciale.

La société entreprend tous les travaux nécessaires à sa charge pour en faire un immeuble moderne et peut procéder à l'amortissement fiscal des frais engagés au cours de la période de l'usufruit.

Au terme de l'usufruit, le bien revient dans sa totalité à la personne privée. Cette méthode a été appliquée de manière toujours plus agressive.

Une des questions à se poser avant d'envisager de conclure une opération de démembrement : Si on élimine tous les avantages fiscaux, cette opération serait -elle encore envisagée par le contribuable?

A présent, le droit d'usufruit doit avoir une durée minimale de 20 ans.

7) Respect du droit civil:

L'usufruitier et le nu-propiétaire sont tenus de respecter le code civil en matière de réparations et des travaux.

S'il s'avérait que, par exemple, le société usufruitière prend à sa charge des travaux ou des entretiens qui normalement, selon le code civil, incombent au nu-propiétaire, l'administration pourrait mettre à mal la construction fiscale érigée par le contribuable et déceler des avantages dans le chef du dirigeant d'entreprise;

8) Fin de l'usufruit et conséquences fiscales

Le fisc peut avoir dans sa la ligne de mire ce genre d'opération pendant la durée de l'usufruit mais également à la fin de l'usufruit.

Pendant la durée de l'usufruit, la société pourra jouir du bien en bon père de famille. Elle y développera ses activités civiles, commerciales et en cas de location, elle retirera les fruits (loyer).

Pendant cette période, le dirigeant d'entreprise est donc privé de la jouissance du bien et ne bénéficie donc pas des fruits naturels, industriels ou civils.

A l'extinction de l'usufruit, le nu-propiétaire retrouve la pleine propriété du bien.

Le dirigeant d'entreprise ne bénéficie donc en principe d'aucun avantage

Néanmoins, si des travaux coûteux devaient être réalisés dans les 5 ans de l'échéance de l'usufruit par la société usufruitière alors que ces travaux ne lui incombent pas, l'administration fiscale pourrait considérer qu'il y a un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant d'entreprise (commission secrète ->309%)

C'est dans cet logique que le Service des décisions anticipées a inséré, avant tout acception de schéma usufruit/nue-propiété, la condition suivante:

« Pour conforter l'engagement dans leurs relations, les demandeurs agiront de manière similaire à celle qui prévaudrait entre parties indépendantes, ceux-ci ont convenu qu'au cours d'une des 5 dernières années avant la fin de l'usufruit , les travaux normalement à la charge de l'usufruitier seront supportés proportionnellement par l'usufruitier et le nu-propiétaire en fonction de la valeur respective de l'usufruit/nu-propiétaire par rapport à la valeur de la pleine propriété au moment où les travaux seraient réalisés. La valeur usufruit/nue-propiété sera déterminée par la référence à la méthode utilisée par les parties pour déterminer la valeur de l'usufruit/nue-propiété dans le cadre de la présente acquisition. »

COMPTABILISATION:

1) Acquisition de l'usufruit de l'immeuble par la société de management

223 Autres droits réels sur immeubles- usufruit

À 55 banque

2) Amortissements sur la durée de l'usufruit

630200 Dotation aux amortissements sur immos Corporelles

À 223009 Amortissements actés sur usufruit immeuble

3) Au terme de l'usufruit

223009 Amortissements actés sur usufruit immeuble

A 223 Autres droit réels sur immeubles- usufruit

Droits d'emphytéose de superficie

Droit d'emphytéose:

La loi du 10 janvier 1824 définit le droit d'emphytéote comme « un droit réel, qui consiste à avoir la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, sous la condition de lui payer une redevance annuelle, soit en argent, soit en nature, et cela en reconnaissance de son droit de propriété ».

A la fin de l'emphytéose, le fonds doit être restitué à son propriétaire. Les constructions érigées par l'emphytéote seront restituées au tréfoncier sans que celui-ci ne soit tenu de payer une indemnité.

La durée minimale d'un droit d'emphytéose est de 27 ans et la durée maximale est de 99 ans.

Droit de superficie:

La loi du 18 janvier 1824 définit le droit de superficie comme le droit réel qui consiste, pour une personne (le superficiaire) à avoir des bâtiments sur un fonds appartenant à autrui (le tréfoncier).

La durée maximale d'un droit de superficie est de 50 ans.

A l'issue du droit de superficie, le tréfoncier retrouve la pleine propriété du terrain et des bâtiments qui ont été érigés pendant le droit de superficie. Néanmoins, il sera tenu d'indemniser le superficiaire

OPERATION

Dans la plupart des opérations de démembrement de propriété, le dirigeant d'entreprise est propriétaire du terrain (tréfoncier) et cède un droit réel à la société de management (superficiaire, emphytéote).

Le société de management érige un ou plusieurs constructions pendant la durée du droit de superficie/ d'emphytéose

A l'extinction du droit, le tréfoncier retrouve la pleine propriété de son terrain et des constructions érigées sur celui-ci.

Avantages de la constitution d'un droit d'emphytéose ou de superficie dans les relations en une société et ses dirigeants:

Dans le chef du dirigeant:

- Absence de requalification des loyers (sauf si simulation)
- Opération avantageuse pour un dirigeant qui veut construire un immeuble mixte (privé et professionnel)
- Droit d'enregistrement réduit ou TVA
- Le dirigeant détient la pleine propriété non seulement de son terrain mais également des constructions

Dans le chef de la société de management

- Déductions des redevances payées;
- Déduction des constructions érigées sur le terrain;
- Déduction des intérêts d'emprunt;
- Déduction des frais relatifs aux constructions

CHAPITRE 3: LES ARMES DE L'ADMINISTRATION VIS-A-VIS DE LA SOCIETE DE MANAGEMENT

1) LE FAUX STATUT D'INDEPENDANT DANS LE COLLIMATEUR DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Certains cadres de société seront amenés dans leur carrière à passer du statut d'employé à celui d'indépendant et de continuer à travailler pour la même société. Dans des soucis d'optimisation fiscales et pour d'autres motifs, ces cadres constitueront une société de management dans la laquelle ils seront désignés représentant permanent.

Ce changement de statut permettra à la société, dans laquelle l'indépendant travaille, de réaliser une économie d'impôt.

La nouvelle loi sur la fausse indépendance qui est rentrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013 peut requalifier cette relation s'il s'avère que certains éléments ne sont pas conciliables avec un statut d'indépendant.

Avant d'aborder plus en détail cette nouvelle loi, il est utile de rappeler les différences entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise.

I. Contrat de travail:

Le contrat de travail présente différentes caractéristiques. Ces particularités sont les suivantes:

1) Lien de subordination

Les articles 2 et 3 de la loi du 3 juillet 1978 définissent le contrat de travail comme « le contrat de par lequel un travailleur (...) s'engage contre rémunération à fournir un travail principalement d'ordre intellectuel sous l'autorité d'un employeur. »

Les 3 éléments constitutifs d'un contrat de travail: un travail, une rémunération constituant une contrepartie au travail ainsi qu'un lien de subordination.

Ce dernier élément est la principale caractéristique du contrat de travail. L'employé effectue son travail sous l'autorité d'un employeur.

L'employeur a:

- Le pouvoir de déterminer le contenu de la prestation de travail
- Le pouvoir d'organiser l'exécution même de cette prestation

Statut social

b) Assujettissement à l'ONSS:

L'employeur doit, avant que le travailleur commence son travail, introduire une déclaration Dimona à l'ONSS afin d'assujettir le nouvel employé.

Taux des cotisations:

1) Patronales

Le taux des cotisations patronales relatives aux travailleurs varie en fonction du statut du travailleur.

Si le travailleur a le statut d'employé, le taux des cotisations sera de l'ordre de 35% tant dit qu'il s'élèvera à 40% (sur 108% de la rémunération brute) dans le cas des ouvriers.

2) Personnelles

Le taux des cotisations sociales est le même pour les employés et ouvriers, il est de 13,07%.

Couverture sociale:

Le paiement de cotisations sociales permet au travailleur de bénéficier d'une couverture sociale qui comprend

- le remboursement des soins de santé
- les allocations de chômage
- pension
- revenu d'invalidité

II. Le contrat d'entreprise:

Le contrat de d'entreprise est un contrat par lequel une personne s'engage vis-à-vis d'une autre personne à faire un travail déterminé pour un prix déterminé.

L'indépendant qui s'est engagé d'effectuer, d'exécuter ce travail se doit d'obtenir un résultat. Ce contrat n'a pas pour objet la simple exécution d'un travail.

Le contrat d'entreprise peut consister en un contrat de mandat. Ce type de contrat se distingue du contrat de travail par le fait qu'il comprend le pouvoir d'accomplir des actes juridiques alors que le contrat de travail ne vise que les prestations de travail.

Le mandataire dispose d'une certaine liberté pour l'accomplissement de sa mission. Toutefois, le mandant pourra donner certaines instructions générales pour autant qu'il n'impose pas une certaine autorité et des règles bien précises (instructions) entravant la liberté d'agir du mandataire (création d'un lien de subordination).

Statut social:

Toute personne qui veut commencer des activités d'indépendant doit s'assujettir à l'INASTI. Cette inscription doit être effectuée au plus tard le jour de commencement des activités.

Cotisations sociales:

L'indépendant paiera des cotisations .Le montant de ces cotisations sociales dépendra des revenus professionnels imposables de la troisième année qui précède l'année de référence.

Pour l'année 2012, le taux annuel de cotisation social est fixé comme suite:

Revenus professionnels nets < 54.398,06 euros: 22%

Revenus professionnels net entre 54.398,06 et 80.165,12 euros: 14,16%

Revenus professionnels net> 80.165,12 euros: 0%

L'indépendant paiera une cotisation minimale de 692,86 euros par trimestre alors que la cotisation trimestrielle maximale s'élèvera à 3.904,06 euros.

En contrepartie du paiement de ses cotisations, l'indépendant bénéficie de certaines prestations:

- Prestations familiales;
- Pensions;
- Assurance maladie;
- Assurance faillite

Différences entre le statut de salarié et d'indépendant:

Subordination obéit aux instructions de son employeur, lieu de travail; horaire de travail, matériel	Indépendance pas d'instruction, pas d'horaire pas de lieu de travail, utilise son matériel, fixe ses prix
Règlementation de travail horaires, indexation, 13ème mois, heures supplémentaires, paiement à date fixe, préavis	Accord conventionnel libre son temps, supporte ses frais, pas de congé payé, pas de 13ème mois préavis conventionnel
Responsabilité limitée obligation de moyen: rémunéré pour le temps de travail	Responsabilité illimitée obligation de résultat : rémunéré pour la mission
Cotisations sociales Cotisations patronales: 35% Cotisations employé: 13,07%	Cotisations sociales 22% pour les revenus prof.nets compris entre 0,00 et 54.398,06 euros 14% pour les revenus prof compris entre 54.398,06 euros et 80.165,02 euro

Couverture sociale Chômage: 1289 €/mois charge de famille AMI (petits risques) : 75 €/ jour Pension: isolé maximum 25.000 € par an, min 12.000 €/an Allocations familiale (1er enfant 88 €/mois) Accident de travail: 38.000 €/an* 90%	Couverture sociale - AMI (petits risques) : 51€/ jour Pension: isolé maximum 13.000 € Allocations familiale (1er enfant 82 €/mo -
--	---

REQUALIFICATION DES FAUX INDEPENDANTS

Historique:

En 1999, Laurette Onkelinx avait déjà été interpellé par le problème des faux indépendants dans le secteur du gardiennage et du nettoyage. A cette époque, les sociétés de ce secteur se plaignaient de la concurrence déloyale opérée par les petits indépendants.

Un projet de loi avait été déposé afin de compléter l'article 5 bis de la loi du 3 juillet

1978;

Ce projet instaurait une présomption: « Tout contrat pour lequel un travailleur s'engage contre rémunération à fournir un travail est réputé, jusqu'à preuve du contraire, être un contrat de travail au sens de la présente loi lorsque l'analyse de la relation de travail laisse apparaître qu'une majorité des critères déterminés en vertu d'un arrêté royal...sont réunis.

Le projet précise que la qualification donnée par les parties au contrat ne pourra être utilisée pour renverser la présomption.

Ce projet d'Arrêté Royal comprenait une liste de douze critères. Si sept des douze étaient réunis, il fallait conclure à l'existence d'un contrat de travail.

Les 12 critères étaient les suivants:

- absence de participation dans les gains ou pertes de l'entreprise
- absence d'investissement personnel
- absence de pouvoir de décision sur les moyens financiers
- garantie de paiement périodique d'une répudiation
- travailler pour une seule entreprise (ou groupe)
- ne pas être employeur
- ne pas pouvoir organiser son travail, son temps de travail
- ne pas apparaître comme une entreprise à l'égard des tiers
- travailler dans les locaux, avec du matériel de l'entreprise
- contrôle interne, possibilité de sanctions
- pas de décision sur les prix
- pas de liberté d'achat

En 2004, le projet Vandermonde a ajouté qu'il ne fallait pas avoir égard au fait une personne physique exerce son activité par le biais d'une personne morale. Si ce projet était rentré en vigueur, il aurait donc pour remettre en question les conventions de management.

Projet Laruelle

Ce projet a, contrairement au projet Vandermonde, remis en avant le principe de la qualification conventionnelle des parties comme critère général pour distinguer les parties qui pouvaient organiser librement ou non leur temps de travail, qui doivent ou ne doivent pas respecter des consignes, instructions bien précises de la part du commettant.

C'est ce projet qui a été voté dans le cadre de la loi-programme du 27 décembre 2006.

Article 331:

« Sans pouvoir contrevenir à l'ordre public, aux bonnes moeurs et aux lois impératives, les parties choisissent librement la nature de leur relation de travail, dont l'exécution effective doit être en concordance avec la nature de la relation. La priorité est à donner à la qualification qui se révèle de l'exercice effectif si celle-ci exclut la

qualification juridique choisie par les parties. »

Les parties peuvent décider de collaborer par l'intermédiaire d'une société de management, ce n'est pas contraire à l'ordre public, aux bonnes mœurs et aux lois impératives.

Toutefois, ce n'est que s'il s'avère qu'il y a suffisamment d'éléments incompatibles avec la qualification donnée par les parties que le contrat d'entreprise pourra être requalifié en contrat de travail.

Les éléments incompatibles sont appréciés sur base des critères généraux et des critères spécifiques.

Les critères généraux (article 333)

- a. la volonté des parties (telles qu'exprimée dans leur convention) et pour autant
- b. qu'elle soit en concordance avec l'exécution effective;
- c. la liberté d'organiser le temps de travail;
- d. la liberté d'organiser le travail;
- e. la liberté d'exercer un contrôle hiérarchique;

Ne sont pas relevant - à eux -seuls - :

- a. l'intitulé de la convention;
- b. l'inscription auprès d'un organisme de la sécurité sociale;
- c. l'inscription à la banque carrefour des entreprises
- d. l'inscription à la TVA;
- e. la manière dont les revenus sont déclarés à l'administration fiscale.

Les critères spécifiques (article 334)

- ne peuvent consister qu'en des éléments relatifs à la présence ou à l'absence d'un lien d'autorité (§2);
- la liste peut comporter des éléments d'ordre socio-économiques et juridiques comme:

- 1) la responsabilité et le pouvoir de décision sur les moyens financiers afin de maintenir la rentabilité de l'entreprise;
- 2) la garantie de paiement périodique d'une rémunération;
- 3) L'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre et la participation personnelle et substantielle dans les gains et pertes de l'entreprise;
- 4) La possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer;
- 5) Se présenter comme une entreprise à l'égard du contractant et des tiers;
- 6) travailler dans ses propres locaux ou du matériel propre

La loi du 25 août 2012 est venue compléter la loi-programme du 27 décembre 2006.

Elle vise 4 secteurs économiques et énumère des critères spécifiques pouvant être utilisés en plus des critères généraux.

Les secteurs visés sont les suivants:

- Le secteur de la construction;
- Le secteur de la surveillance et des services de garde;
- Le secteur du nettoyage;
- Le secteur du transport à l'exception des services d'ambulance et du transport de personnes handicapées.

Critères spécifiques:

Si au moins 5 des critères suivants sont rencontrés, le contrat d'entreprise conclu entre l'indépendant et la société peut être requalifié en contrat de travail:

- L'indépendant ne prend pas de risque financier ou économique, c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'investissement personnel et substantiel dans l'entreprise avec du capital propre ni de participation personnelle et substantielle dans les gains et les pertes de l'entreprise.
- L'indépendant n'a pas de responsabilité ni de pouvoir de décision dans les moyens financiers de l'entreprise.
- Il n'a pas de pouvoir de décision concernant la politique d'achat de l'entreprise.
- Il n'a pas de pouvoir de décision concernant les tarifs de l'entreprise (exception : les prix sont légalement fixés).
- Il n'a pas d'obligation de résultat.
- Il dispose d'une garantie de paiement d'une rémunération fixe.
- Il n'est pas responsable du recrutement du personnel ou n'a pas la possibilité d'engager ou de se faire remplacer.
- Vis-à-vis des tiers, il n'apparaît pas comme un indépendant ou il travaille principalement ou habituellement avec un seul cocontractant.
- Il travaille dans des locaux et/ou avec du matériel appartenant à l'employeur ou mis à disposition par l'employeur.

Qui peut demander la requalification du contrat?

Tant l'ONSS que l'employé peuvent demander la requalification du contrat.

L'ONSS entreprendra cette démarche pour récupérer le paiement des cotisations sociales dans le chef des personnes qu'il considère comme étant des employeurs.

Quant au travailleur, il peut demander la requalification tant auprès de l'employeur que de l'ONSS. Grâce à une éventuelle requalification, il pourra bénéficier d'une couverture sociale plus large.

Conséquences de la disqualification du contrat d'indépendant en contrat de travail:

S'il s'avère que l'ONSS obtient gain de cause, l'employeur qui voit le contrat requalifié, devra s'acquitter des cotisations sociales prévues dans la loi pour les travailleurs.

De plus, l'employeur devra payer une majoration de 10% ainsi que des intérêts au taux légal.

Le non-paiement des cotisations sociales est également considéré comme une infraction pénale. Les personnes susceptibles de payer l'amende sont l'employeur ou son mandataire.

De plus, l'employé pourrait réclamer les rémunérations qu'il n'a pas perçues.

Limitation du risque de requalification

En constituant une société de management, l'indépendant limite le risque de requalification.

En effet, dans un premier temps, le commettant ainsi que la société de management signeront une convention de management.

Par la suite, la société de management désignera une personne physique afin d'accomplir la mission.

Hors, une convention ne peut être requalifiée que si elle a été conclue avec une personne physique. Néanmoins, le contrat pourra être requalifié si l'on parvient à démontrer la simulation.

Difficulté d'apporter des preuves pour disqualifier

Existence de simulation

« La simulation est présente dès lors que les parties tendent à faire croire à l'existence d'une convention ne correspondant pas à leur volonté véritable, cette volonté étant exprimée par un autre acte, secret, dénommé « contre-lettre ». La simulation suppose donc l'existence de 2 conventions, dont l'une seulement- « la contre-lettre » - a un véritable objet.⁶

La difficulté réside à prouver que bien que les parties aient conclu une convention de management, la personne physique exerce dans les faits des actes de gestion qui rentrent dans une relation soumise à un contrat de travail.

Existence d'un lien de subordination

Pour apporter la preuve d'un lien de subordination, il faut qu'un certain nombre d'indices concordant soient réunis.

JURISPRUDENCE

L'arrêt Leekens

⁶ Stanislas Van Wassenhove - avocat au barreau de Bruxelles- séminaire Van Ham & van Ham

Monsieur Leekens, célèbre entraîneur de l'équipe nationale belge, du club de Bruges avait constitué sa société de management afin d'éviter d'être soumis aux cotisations sociales. Il était le seul actionnaire de sa société.

Sa société facturait des prestations de management à son seul et unique client « le FC Bruges »

Monsieur Leekens était soumis aux directives du club dans l'organisation des différents aspects de son travail (administratif, sportif, représentation.

Monsieur Leekens n'était donc pas libre d'organiser son temps de travail comme bon lui semble et il était soumis à l'autorité de sa direction.

Le Tribunal de Bruges a estimé qu'il y avait donc lieu de requalifier le contrat d'entreprise en contrat de travail.

Tribunal de 1^{ère} instance de Bruges dd 19.12.2012

Un père et un fils, gérants et actionnaires d'une société de carrosserie décident de constituer chacun une société de management/

Société opérationnelle

Société de management
Père

Société de management
Fils

Des contrats de gestion administrative, sociale, financière et comptable sont conclus entre les 2 sociétés de management nouvellement constituées et la société opérationnelle.

Le contrat de gestion avec la SM du fils, prévoit également que cette dernière sera également chargée de la gestion journalière.

Afin de rétribuer ces prestations, des management fees sont versés par la société opérationnelle aux deux sociétés de management.

D'après le fisc, les conventions ainsi que les sociétés de management sont simulées. En conséquence, les management fees ne peuvent pas être imposées à l'impôt des sociétés mais dans le chef du père et du fils à titre de rémunération de dirigeant d'entreprise.

« Le père et le fils contestent le point de vue de l'administration. D'après les contribuables, le fisc ne démontre pas qu'il y aurait simulation. Ils invoquent qu'en constituant leur société de management respective, ils ont seulement voulu optimiser leur situation fiscale personnelle, ce qui ne peut pas être contesté par le fisc. D'après eux, il est interdit à l'administration de porter un jugement sur l'opportunité de l'opération. Le fisc doit respecter les constructions par lesquelles un contribuable opte pour le choix de « la voie la moins imposée ».

« Le directeur régional confirme le point de vue du service de taxation. »

Les contribuables décident de porter l'affaire devant le tribunal de première instance

Le tribunal estime que les contribuables ont le droit de choisir le chemin de la voie la moins imposée pour autant que les contribuables assument toutes les conséquences de leur choix.

Dans un premier temps, il appartient à l'administration fiscale de démontrer que les contribuables se sont comportés de manière contraire aux actes juridiques qu'ils ont posés et qu'il y a donc simulation.

Il ressort du dossier déposé par l'administration:

- Que le père et le fils ont continué après la signature de la convention de management à diriger la société opérationnelle « en leur propre nom ».
Ex: ils signaient des documents en leur propre et pas en tant que représentant permanent de la société de management.
- Dans les conventions, il est indiqué que les SM assureront la gestion comptable de la société opérationnelle. Hors, la tenue de la comptabilité continue d'être assurée par un bureau comptable externe qui continue d'être rémunéré par la société opérationnelle.
- Le père et fils sont toujours administrateurs de la société de carrosserie (même après la constitution de leur société de management).
De plus, lors de la signature de leur convention, il n'ont pas fait mention d'un possible conflit d'intérêts et ce, conformément à l'article 523\$ 1^{er} du Code des sociétés

Les contribuables n'ont donc pas respectés toutes les conséquences de la construction mise en place.

Exemple: la tenue de la comptabilité de la société opérationnelle aurait du être assurée par les société de management.

Une autre possibilité consistait, pour les SM, à engager du personnel supplémentaire ou de faire appel à un bureau comptable externe.

Pour le tribunal, la situation est restée inchangée et considère qu'à défaut d'avoir respecté toutes les conséquences des actes apparents, il y a **simulation**.

Les management fees ont été taxés à l'impôt des personnes physiques en tant que revenus professionnels.

2) DEDUCTIBILITE DES MANAGEMENT FEES

Afin que les management fees puissent être considéré comme des frais professionnels déductibles fiscalement, il faut qu'ils répondent aux conditions prescrites par l'article 49 du Code d'Impôt sur les Revenus:

A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles.

en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables :

La société devra prouver que les management fees sont bien de nature professionnelle. Elle devra également justifier :
la réalité et le volume des prestations ainsi que la réalité du paiement de management fees.

Preuves au moyen de documents probants:

Exemples: convention de management;
 facture précise,
 Divers rapports (PV du conseil d'administration);
 Correspondances, mails,

Critère de déductibilité:

Les management fees ne sont pas déductibles de manière illimitée et automatique. L'article 53 du CIR précise les frais qui ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels.

Parmi ces frais, figure les frais qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels (article 53,10°)

Il y a lieu de prouver que les management fees facturés correspondent à une certaine réalité économique, qu'ils ont été facturés en fonction du volume des prestations, du résultat, du niveau de compétence du prestataire.

Afin de justifier le montant des management fees, on peut se baser sur des critères de comparaisons internes et externes.

Points de comparaison externes:

Quel serait le montant facturé par autre société pour le même type de prestations?

Points de comparaison internes:

Le montant perçu par la société correspond t-il plus au moins aux rémunérations que le dirigeant d'entreprise percevait dans le société d'exploitation.

Modes de preuve:

- 1°) Premièrement, il y a lieu de vérifier s'il existe une convention de management et de vérifier si les clauses stipulées dans cette convention sont bien respectées;
- 2°) Concernant la facturation, il faudra veiller à ce que le libellé soit précis et d'éventuellement d'annexer des pièces justifiant les prestations (time sheet, description du travail effectué)
- 3°) Il est préférable que la rémunération soit variable (en fonction de heures prestées)

Management fees et avantages anormaux et bénévoles:

L'article 26 du CIR dispose :

" Sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ".

Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er, sont ajoutés aux bénéfices proposés les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à :

- 1° un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance ;
- 2° un contribuable visé à l'article 227 ou un établissement étranger, qui en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise en Belgique ;
- 3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visé au 1° ou au 2° ".

Cette disposition est une mesure anti-évasion qui permet l'administration de réincorporer à la base imposable de la société belge, le montant avantage anormal et bénévole accordé à des non-résidents.

Exemple: une société accorde un prêt sans intérêt à une société non-résidents

Néanmoins, cette disposition précise que les avantages anormaux et bénévoles ne seront pas ajoutés à la base imposable de la société belge si ces avantages interviennent pour déterminer la base imposable de la société bénéficiant de l'avantage.

Certains contribuables (dont les management fees avaient été rejetés sur base de l'article 49 du CIR) avaient évoqué l'article 26 du CIR pour obtenir la déduction des frais.

Dans un premier temps, la jurisprudence s'était montrée favorable à cette thèse

(Civ., Bruxelles, 19 décembre 2003, Civil Liège, 11 octobre 2004).

La jurisprudence considérait que l'article 26 CIR primait sur l'article 49 CIR et que le fisc ne peut recourir à ce dernier article pour contourner la clause d'exception visée à l'article 26 du CIR.

La Cour de du 12 juin 2009 a mis fin à la primauté de l'article 26 du CIR sur l'article 49 du CIR.

La Cour considère que des management fees non justifiés ne sont pas déductibles dans le chef du contribuable bénéficiaire, indépendamment de la situation du contribuable prestataire, pour qui ces émoluments continuent à constituer du chiffre d'affaires taxable. L'argument du contribuable, qui évoquait l'existence d'une double imposition, n'a pas été retenu par la Cour de cassation. »

3) LA NOUVELLE DISPOSITION ANTI-ABUS

Historique:

Salon l'arrêt Brépols du 6 juin 1961,

« Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque en vue de bénéficier d'un régime fiscale plus favorable, les parties usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont-elles acceptent toutes les conséquences même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale »

La cour de cassation du 22 mars 1990 Au Vieux Saint Martin précisa « et même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale »

De cette jurisprudence est née le principe de la recherche de la voie fiscale la moins imposée.

La première mouture de l'article 344§1 du CIR permettait à l'administration, en l'absence de simulation, de considérer que la qualification juridique d'un acte ne lui était imposable lorsque cet acte avait pour but d'éviter l'impôt et lorsque le contribuable ne démontrait pas que cette qualification répondait à des besoins légitimes et économiques.

L'administration pouvait requalifier un acte en autre acte mais celui-ci devait obligatoirement respecter les conséquences juridiques de l'acte requalifié. Dans la pratique, cette obligation limitait fortement le champ d'application de la mesure.

Exemple: en l'absence de simulation, il n'était pas possible pour l'administration de requalifier une vente d'actions d'une société immobilière en une vente d'immeuble car cela revenait à changer l'objet de l'acte.

Afin de lutter plus efficacement contre les opérations dites de destruction d'impôt, une modification de cet article s'imposait.

On peut dire qu'il y a une certaine stigmatisation de la part de l'administration fiscale envers les constructions purement artificielles qui sont sans rapport avec la réalité économique et/ou en dehors des conditions commerciales ou financières du marché.

La loi programme du 29 mars 2012 s'est penchée sur la disposition anti-abus.

La disposition a été modifiée et s'applique aux opérations de l'exercice d'imposition 2013.

Désormais, l'inopposabilité au fisc ne porte plus la qualification juridique d'un acte mais sur l'acte juridique lui-même ou sur l'ensemble des actes réalisant une opération. Le fisc ne sera donc plus obligé, lors du redressement de l'éventuel abus, de respecter l'ensemble des effets juridiques non fiscaux de ces actes

Le nouvel article de l'article 344§1 du Code de l'Impôt sur les Revenus dispose que:

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuves visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives , qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve du contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont établis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Fonctionnement de la nouvelle mouture de l'article 344\$ du Code des sociétés

Première étape:

Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver qu'il y a eu un abus fiscal.

L'administration peut le faire « par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives.

Si l'administration ne parvient pas à démontrer par tous les moyens admis par le droit commun (sauf le serment), qu'il y a eu un abus fiscal, la disposition anti-abus ne s'applique pas et il n'y a pas lieu de passer à la seconde étape.

Seconde étape:

Si l'administration parvient à démontrer qu'il y a eu un abus fiscal, c'est au tour du contribuable de démontrer que l'opération ou l'ensemble d'opérations ont été réalisés pour des motifs autres que fiscaux.

La nouvelle disposition anti-abus et la société de management:

En principe, la société de management échappe aux deux catégories d'abus fiscal car il ne s'agit pas d'une construction artificielle et que la SM peut être constituée pour de nombreux motifs autres que fiscaux comme par exemple:

- MBO: Management buy-out

Il s'agit du rachat d'une entreprise, la plupart du temps de taille moyenne, par ses cadres.

- Gestion concentrée dans une société du groupe
- EIP, assurance de groupe
- Limitation de la responsabilité
- Dirigeant pensionné qui désire continuer ses activités

Exemples:

1) Un titulaire de profession libérale décide de passer en société pour limiter sa responsabilité et ce afin de protéger son patrimoine privé.

En effet, certains recours en responsabilité sont parfois tellement importants qu'ils ne sont pas pris en charge par les compagnies d'assurance.

Il est donc légitime que le titulaire cherche à protéger son capital privé.

Par contre si cette opération s'accompagne de l'acquisition par la société d'un immeuble servant de résidence principale au contribuable et à sa famille et accessoirement comme bureaux, on se trouve dans une situation où il y a des critères objectifs qui permettent de mettre en doute le caractère non fiscal de l'opération.

2) Lorsqu'un titulaire de profession libérale décide de passer en société de management et que cette opération s'accompagne d'une location de sa clientèle à sa société.

Le but de cette opération est de remplacer des revenus professionnels par des revenus mobiliers (location d'un actif immatériel).
Il est probable que la nouvelle disposition anti-abus vise cet ensemble d'actes réalisant une même opération.⁶

4) COTISATIONS SPECIALES SUR LES SOMMES NON JUSTIFIEES ET SOCIETES DE MANAGEMENT

Les rémunérations, honoraires, commissions, indemnités forfaitaires, avantages de toute nature doivent faire l'objet d'une fiche fiscale qui doit être transmise à l'administration par le débiteur des revenus (article 57 du CIR)
A défaut de fiches, les dépenses visées ci-dessous font l'objet d'une cotisation distincte qui est égale à 309% des dépenses, avantages de toute nature, bénéfices dissimulés.

Dans le passé, l'administration avait fait preuve de tolérance par rapport à la rigueur de l'article 219 CIR, estimant cette sanction souvent disproportionnée.

Depuis peu, suite à plusieurs circulaires, l'administration fiscale a décidé de faire preuve de moins d'indulgence et d'appliquer la commission secrète.

Impact sur la société de management

Dans un passé récent, le contrôleur qui doutait du caractère professionnel de certains frais les 49 du CIR les rejetait en dépenses non admises. Un accroissement d'impôt de l'ordre de 10% était généralement appliqué.

A présent, suite au durcissement de la position de l'administration (qui a une acception assez large de ce qui constitue un avantage de toute nature) certains frais pouvant être considérés comme des avantages de toute nature seront soumis à la fameuse commission de secrète de 309%.

⁶ Dans la mesure où il n'y a tout simplement pas simulation (voir e.a. Cass. 18 décembre 2009, F08.0072.F; Mons, 20 octobre 2011, RG n°2010/RG/938; Mons 5 octobre 2011, RG n°2010/RG/616

Applications pratiques

Dans les sociétés de management, la commission distincte s'appliquera la plupart du temps aux avantages de toute nature non justifiés accordés aux dirigeants d'entreprise.

L'absence de fiches et d'un relevé récapitulatif:

Frais de restaurant: 1° somptuaire mais justifié. Exemple: Comme chez soi
-- → pas de commission secrète
2° si restaurant privé (pas justifié) → commission secrète

Il est toujours préférable de pouvoir prouver, matérialiser le caractère professionnel au moyen d'échange de mails, agenda, noms de clients.....

ATN exclusivement privés:

Exemple: vêtements, cours de langue privé, vacances, matériel de bureau (écran plat)

Ce genre de frais est particulièrement traqué par l'administration fiscale. Le contrôleur va jusqu'à vérifier le libellé des factures auprès du fournisseur. S'il s'avère que le libellé n'est pas correct, il s'agit d'un faux en regard du droit pénal.

Atn mixte:

PC, e-pad, Gsm-> ne pas oublier de mentionner le montant de l'ATN sur une fiche fiscale

Atn voitures et véhicule utilitaires

Rachat de la voiture par le dirigeant d'entreprise.

Le dirigeant d'entreprise devra racheter la voiture à la valeur de marché afin que la différence entre la valeur de marché et la valeur de réalisation ne soit pas considérée comme un avantage de toute nature et soumise à la fameuse commission secrète.

Véhicule utilitaire:

Il faut déterminer le montant de l'avantage sur une base réelle.

Démembrement de propriété

Voir chapitre à ce sujet.

CHAPITRE 4 : ACTUALITE ET AUTRE FORME DE REMUNERATION

Actualité :

A) Fiscalité directe :

- 1) Mise à jour de la législation sur les cotisations distinctes sur les sommes non justifiées
- 2) Actualité en matière de taxation des dividendes

B) Fiscalité indirecte :

- 1) Application de la taxe sur la valeur ajoutée sur les management fees ;

Divers :

Autre forme de rétribution envisageable pour le dirigeant d'une société de management – Les droits d'auteur

A) Fiscalité directe

1) COTISATION DISTINCTE SUR LES COMMISSIONS SECRETES

Au moment de la rédaction de la première partie de ce travail de fin d'étude (année 2012), nous avons évoqué le fait que l'administration fiscale avait durci le ton par rapport au honoraires, avantages de toute nature qui n'avaient pas fait l'objet de fiche 281.50.

La tendance était que l'administration appliquerait la commission secrète de 309% visée à l'article 219 du C.I.R.de l'époque.

Pour l'exercice d'imposition 2014 (Loi du 17 juin 2013 « portant les dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable), le législateur a introduit l'alinéa 5 dans l'article 219 du C.I.R.

Selon cet alinéa la fameuse cotisation spéciale de 309% ne sera pas appliquée si le bénéficiaire marque son accord pour être imposé sur cet avantage ou dépense obtenu et qu'en outre l'impôt est effectivement établi dans le délai d'imposition de trois ans.

Cependant, cet avantage ou dépense non justifiée ne sera pas admis fiscalement dans le chef de la société qui accordé à l'avantage en vertu de article 198, §1, 15° CIR 1992 , **il y a donc une double imposition économique** (dans le chef de la société et dans le chef de l'acquéreur).

En Commission des Finances de la Chambre, le ministre des Finances a néanmoins laissé en entendre qu'en certaines circonstances, il n'avait pas lieu de rejeter les honoraires, frais en dépenses non admises.

Les tolérances applicables étaient les suivantes :

- En cas de petites erreurs et de fautes légères commises de bonne foi ;
- Concernant des avantages de toute nature forfaitaire ou des avantages résultant d'une utilisation mixte
- que ces fautes soient corrigées de manière spontanée par la société en précisant le bénéficiaire dans le délai normal de 3 ans
- Et qu'il y ait taxation dans le chef du bénéficiaire à l'impôt des personnes physiques

Cette situation engendrait un problème car la société était tributaire de l'accord du bénéficiaire.

La position de l'administration (Circulaire du 22 juillet 2013, n° Ci.RH.421/628.803.) a radicalement changée en juillet 2013.

Il ressort de cette circulaire que la cotisation sociale doit être 'mesure d'exception' qu'il faut d'avantage viser la taxation du bénéficiaire.

Les autres éléments importants que mentionnent cette circulaire sont les suivants :

- qu'il ne faut plus avoir l'accord du bénéficiaire ;
- que le bénéficiaire peut être quelqu'un qui est imposé à l'étranger ;
- que l'on est plus limité à un délai d'imposition de 3 ans ;

Cette circulaire peut être appliquée aux « litiges pendants » et aux « dossiers en cours » se rapportant à des exercices d'imposition antérieurs à l'exercice 2014.

OBJECTIFS DE LA COTISATION SPECIALE

L'Arrêt de la Cour constitutionnelle du 06 juin 2014 nous rappelle les objectifs de l'application de cette cotisation distincte :

- obliger le contribuable à déclarer les bénéficiaires des honoraires, avantages de toute nature et ce, afin que l'administration puisse procéder à la taxation dans leur chef,
- Sanctionner le contribuable afin qu'il ne récidive pas ;
- Combattre la fraude ;
- Elle est applicable à tous les contribuables sans exception ;

La cotisation sociale peut donc être considérée comme ayant un caractère répressif (caractère pénal)

Elle « peut », ce qui signifie que la sanction n'est pas obligatoirement pénale. Il y a lieu de voir au cas par cas.

SUPPRESSION DU CARACTERE PENAL DE LA COTISATION DISTINCTE SUR COMMISSION SECRETE :

Par la baisse conséquente du taux de la cotisation distincte, et par le fait que la rectification des frais à concurrence des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2° et 32, alinéa 2, 2° du CIR 92 n'empêche pas qu'ils puissent être considérés comme des frais professionnels, la loi du 19 décembre 2014 élimine le caractère « pénalisant » de la cotisation distincte.

La nouvelle cotisation distincte a un caractère « compensatoire », indemnitaire. Elle vise à compenser, réparer le préjudice causé à l'Etat.

La mesure retrouve son objectif initial, qui était d'inciter les sociétés à envoyer dans les délais les fiches (et donc d'identifier les bénéficiaires) et pas de punir les entrepreneurs pour avoir omis de remplir certaines démarches administratives.

QUELLES SONT LES NOUVEAUX TAUX DE LA COTISATION DISTINCTE :

A partir de l'exercice d'imposition 2015, la taux de la cotisation distincte n'est plus de 309% mais cette cotisation est (article 219, alinéa 2 du CIR) :

- égale à 100 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et avantages financiers est une personne morale ou que les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité, comme prévu à l'alinéa 4, auxquels cas le taux est fixé à 50 p.c.

En d'autre de terme, cette cotisation est de 100 % mais peut être ramenée à 50% (51,5% avec la cotisation de crise) si la société bénéficiaire incorpore ce bénéfice dans un exercice comptable ultérieur duquel le bénéfice est réalisé et ce, pour autant que l'administration fiscale n'ait pas encore été informé le contribuable par écrit d'actes d'administrations ou d'instructions spécifiques en cours. Cette régularisation doit donc se faire spontanément.

Le taux de la cotisation distincte pour un avantage de toute nature, honoraires n'a pas fait l'objet d'une fiche 281.50 et dont le bénéficiaire est une personne physique est de 100 % (103 % cotisation complémentaire de crise incluse).

EXEMPLE CHIFFRE CONCRET :

Un dirigeant d'entreprise (dame) achète un sac Louis Vuitton d'une valeur de 1.000,00 euros. La facture a été faite au nom de sa société.

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, le contrôleur considère qu'il s'agit d'un avantage de toute nature non déclaré.

Le contrôleur applique la cotisation distincte de 103%.

$1.000,00 * 103\% = 1.030,00$ euros.

L'avantage que constitue le sac et la cotisation distincte sont déductibles à l'impôt des sociétés.

$1000,00 * 33,99\% = -339,90$ euros

$1.030,00 * 33,99\% = -350,09$ euros

COUT DU SAC :

Prix d'achat :	1.000,00 euros
+ Cotisation distincte :	1.030,00 euros
COUT BRUT APRES COTISATION :	2.030,00 euros

Déduction de l'avantage à Isoc :	- 339,90 euros
Déduction de la cotisation distincte :	- 350,09 euros
COÛT NET DU SAC APRES COTISATION :	1.340,01 euros

SORT DE CERTAINS FRAIS :

Il y a peu l'administration fiscale voulait appliquer strictement la loi de 2002 (article 219 du C.I.R.) en appliquant une commission distincte de 309 % sur des frais privé ou mixte (restaurant privé par exemple) car elle considérait que c'était un avantage de toute nature non justifié par l'établissement d'une fiche 281.20.

Depuis lors (exercice d'imposition 2015) un nouvel alinéa a été introduit à l'article 219 du Code des Sociétés, il d'agit de l'alinéa 5 :

« De plus, les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels. »

L'introduction de cet alinéa a pour conséquence que les frais qui ne sont pas considérés comme professionnels ne peuvent plus être soumis à la cotisation distincte sur avantage de toute nature non déclarés tels que les frais de restaurant, les frais de réception.....

La cotisation distincte ne vise donc que les dépenses visées à l'article 57 (commissions, courtages, indemnités forfaitaires qui doivent faire l'objet de fiche pour être considérés comme professionnel) et des avantages de toute nature visées aux articles 31, alinéa 2,2° et 32 alinéa 2,2°.

Néanmoins, afin d'exclure le risque que dans certains cas, cette cotisation distincte engendre un impôt inférieur au traitement fiscal normal, il est précisé à l'article 197 du CIR que sans porter préjudice de l'application des articles 49, 53,24° et 198, §1er, 10° du C.I.R.1992, les dépenses non justifiées soumises à la cotisation distincte prévue à l'article 219 sont considérés comme des frais professionnels.

Les honoraires, gratifications, courtages, accordés à une personne dans le cadre d'une corruption publique. (Article 53,24°) ainsi que les paiements à des paradis fiscaux (article 198 ,§1, 10°) ne peuvent jamais être considérés comme des frais déductibles fiscalement.

Exemple : Les allocations illégales (versements occultes) ne peuvent jamais être considérés comme des frais déductibles fiscalement

LA COTISATION DISTINCTE EST-ELLE DEDUCTIBLE FISCALEMENT ?

La cotisation distincte due en vertu de l'article 219 du CIR est déductible fiscalement selon l'article 198 §1, 1°.

2. ACTUALITE EN MATIERE DE TAXATION DE DIVIDENDE

Dans le chapitre 2, 1°, C. Optimisation fiscale nous avons déjà abordé le fait que la pression fiscale sur les revenus mobiliers s'étaient accentuée depuis 2012.

Il me semblait important de faire, dans un premier temps, un bref rappel sur les modifications apportées au régime du précompte mobilier.

Secondement, d'évoquer les différentes possibilités qui existent pour pouvoir bénéficier **d'un taux de précompte mobilier réduit**.

Il s'agit des possibilités suivantes :

- I. Le boni de liquidation ;
- II. Un taux réduit de précompte mobilier sur dividendes de 15% en lieu et place de 25%.
- III. La réserve de liquidation

A) 2013 : Une mise à jour du régime du précompte mobilier

Malgré la crise financière de 2008, la répartition des taux de précompte mobilier n'avait pas été modifiée jusque fin 2011.

Depuis lors, le régime du précompte à été modifié de manière très importante, en trois étapes

Applicable aux revenus mobiliers perçus à partir du 01 janvier 2012, le montant global des prélèvements sur les revenus mobiliers à été revu en hausse au moyen d'une majoration de certains taux (le taux de 15% devient 21% y compris pour les dividendes d'actions VVPR) et de l'introduction d'une cotisation spéciale de 4% frappant certains revenus et au-delà d'un certain niveau.

Ce régime a été supprimé au 01 janvier 2013 tant en raison de contraintes budgétaires persistantes que de l'extrême complexité de sa mise en œuvre.

Ainsi le taux du précompte est également porté à 25% pour tous les revenus mobiliers qualifiés dividendes et intérêts sous réserve de quelques exceptions.

Ces exceptions sont :

- 1) Les dividendes « boni de liquidation », à ce moment maintenus à 10% ;
- 2) Les intérêts de sommes déposées sur « carnet de dépôt » pour ce qui excède le montant totalement exonéré, maintenus pour l'excédent à 15% ;
- 3) D'autres revenus, tels certains droits d'auteur, dont l'importance est plus anecdotique.

Troisième étape, par la Loi-programme du 28 juin 2013, le régime des dividendes à, à nouveau été l'objet de modifications importantes selon deux axes.

Tout d'abord le taux du précompte mobilier relatif aux « boni de liquidation » est porté à 25 % mais seulement à partir du 01 octobre 2014.

B) Possibilités pour pouvoir bénéficier d'un précompte mobilier réduit

Dans l'entretemps afin d'éviter une succession de liquidations de sociétés (avec taxation du boni au taux ancien de 10%) une règle transitoire est introduite visant à faire bénéficier les distributions de dividendes sans liquidation d'un taux de 10%. Cette faveur est cependant assortie d'un luxe de précautions que nous détaillons ci-dessous.

Seconde modification importante, un taux réduit de précompte à 15% est créé en faveur des dividendes d'actions mais, à nouveau, pour un nombre limité de cas et moyennant des contraintes importantes.

Dernièrement, la loi-programme du 19 décembre 2014 a instauré un nouveau système qui permet de payer une cotisation 10% lors de la constitution d'une réserve de liquidation et d'échapper ainsi au précompte mobilier de 25% sur les boni de liquidation.

Voyons cela de plus près :

I. Le boni de liquidation

Règle générale :

Désormais lorsqu'une société opère des répartitions de liquidation excédant le simple remboursement du capital fiscal apporté, cet excédent, qualifié dividendes de liquidation, est frappé d'un précompte mobilier calculé au taux de 25% (au lieu de 10%).

Cette règle s'applique pour toutes les distributions qui seront effectuées à partir du 01 octobre 2014.

D'ici au 30 septembre 2014, les mêmes répartitions demeurent soumises au taux de 10%.

Règle transitoire :

Le décalage de la règle principale crée une opportunité et une injustice que le Législateur a voulu encadrer.

Aussi, un nouvel article 537 est introduit dans le Code des Impôts sur les Revenus.

b.1) Principe :

Le principe vise à autoriser la distribution de dividende par les sociétés sans devoir entrer en liquidation en vue de leur permettre de bénéficier de l'ancien taux de 10% sur les « réserves taxées » accumulées sous l'empire de la règle de calcul à 10%, règle appelée à disparaître.

Ainsi, pour toutes les réserves taxées accumulées et approuvées par une assemblée générale tenue au plus tard le 31 mars 2013, une distribution pourra bénéficier de l'ancien taux de 10%.

En d'autres termes, seules peuvent être distribuées au taux de 10% les réserves taxées qui ont été reprises dans le bilan clôturé au 31 décembre 2012 à condition que l'assemblée ait été tenue au plus tard le 31 mars 2013. En pratique et dans la toute grande majorité des cas, sachant que les assemblées annuelles se tiennent le plus fréquemment en mai, les dernières réserves approuvées par une assemblée tenue au plus tard le 31 mars 2013 sont celles reprises aux bilans clôturés au 31 décembre 2011.

b.2) Condition :

« A condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014 ».

b.2).1 Augmentation de capital :

. Le dividende net obtenu doit être incorporé au capital de la société. Il n'y a donc pas de dividende réel pour l'actionnaire. Les fonds propres sont censés devoir demeurer identique avant et après la « distribution » sauf ponction du précompte.

. Les travaux préparatoires sont muets quant au contenu de l'obligation « immédiatement » : faut-il que la décision d'incorporation soit prise lors de l'assemblée générale qui décrète le dividende ? Dans ce cas, les règles relatives aux augmentations de capital par apport de créance (apport en nature) nous paraissent méconnues. Suffira-t-il d'une décision d'assemblée sous condition suspensive de la convocation d'une seconde assemblée devant notaire ? Ceci permettrait de respecter la procédure d'apport en nature mais il serait alors utile de prévoir que la décision de l'assemblée d'attribution n'aura effet qu'à la date de l'assemblée devant notaire faute de quoi le paiement du précompte pourrait être tardif.

. Le taux de précompte mobilier applicable (10% ou taux ordinaire) doit en principe être déterminé dans les 15 jours de la date d'attribution ou de mise en paiement du dividende, délai dont dispose le redevable du précompte mobilier pour remplir ses obligations en matière de déclaration et de versement dudit précompte au Trésor (voyez art. 267, 312 et 412 CIR 1992).

L'administration reconnaît que l'application du précompte mobilier au taux réduit de 10% est conditionnée par un événement futur (l'incorporation au capital) dont la réalisation peut potentiellement survenir à une date située au-delà de l'expiration du

délai susvisé de 15 jours. Dans ce cas, l'Administration recommande que la société débitrice du dividende dispose en temps utile d'un élément probant concernant la décision de l'actionnaire d'affecter tout ou partie du « montant reçu » suite à la distribution du dividende en provenance de réserves taxées, à la libération d'un apport au capital opéré dans le cadre de l'article 537 CIR 1992 (par exemple : mention explicite à l'occasion de l'assemblée générale décrétant l'attribution du dividende en cause).

Si, en définitive, cet apport au capital n'a pas eu lieu, la société distributrice du dividende sera redevable d'un précompte mobilier complémentaire de 15% (différence entre le taux ordinaire de 25% et le taux réduit de 10%), majoré des intérêts de retard.

b.2).2 : Date butoir :

L'incorporation du dividende net doit être réalisée au cours de l'exercice comptable qui se clôture le 30 septembre 2014 au plus tard.

En pratique et dans la toute grande majorité des cas l'augmentation de capital devra intervenir ce 31 décembre 2013 au plus tard. Il y a lieu de noter qu'une mesure de prolongation d'un exercice social serait inefficace, le texte du dernier alinéa de l'article 7 de la Loi-programme le prévoyant explicitement.

Toutefois, par une circulaire récente, l'Administration admet que la passation de l'acte authentique d'augmentation du capital puisse intervenir pour le 31 mars 2014 au plus tard. Il est précisé que la décision d'attribution du dividende demeure requise avant le 31 décembre 2013.

b.2).3 : Procédure :

L'apport peut être fait en nature (apport du droit de créance sur le dividende) ou en numéraire, dans le respect des conditions prévues en la matière par le Code des sociétés.

En cas d'apport en numéraire, la condition posée à l'art. 537, al 1, CIR 1992, en termes « d'incorporation immédiate » du montant reçu (par action) implique que l'apport doit être intégralement libéré, et ce sans délai compte tenu des impératifs au niveau du droit des sociétés.

Et en pratique ? En vue de bénéficier du régime transitoire de l'article 537 du CIR 1992, il y a lieu de respecter scrupuleusement les opérations telles que décrites ci-après :

Tenue d'une assemblée générale extraordinaire sous seing privé qui décide de la distribution d'un dividende.

Dans les 15 jours, tenue d'une assemblée générale extraordinaire devant notaire en vue de l'incorporation des réserves (montant net) au capital social.

Dans le cadre d'un apport en espèces (la société dispose des liquidités pour verser le montant du dividende net aux actionnaires), la société doit verser le montant net du

dividende aux actionnaires.

Immédiatement, les actionnaires doivent verser le même montant reçu sur un compte bancaire spécial ouvert au nom de la société auprès d'une institution financière.

Une attestation justifiant ce dépôt devra être remise au notaire instrumentant préalablement à la passation de l'acte authentique d'augmentation de capital.

Dans le cas d'un apport en nature (la société ne dispose pas des liquidités pour verser le montant du dividende net aux actionnaires), la créance des actionnaires devra être apportée à la société sous forme d'augmentation de capital.

Pour réaliser cette augmentation de capital par apport en nature, le notaire instrumentant devra préalablement être en possession d'un rapport spécial de l'organe de gestion et d'un rapport établi, soit par le commissaire de la société, soit par un réviseur d'entreprises désigné par l'organe de gestion pour les sociétés qui n'ont pas nommé de commissaire.

b.3) Un premier garde-fou – la cotisation spéciale :

Afin d'empêcher un effet d'aubaine quant à des dividendes qui seraient de toute manière décrétés en raison d'une politique constante de dividendes ordinaires, le législateur a prévu une règle d'exclusion proportionnelle de ces dividendes.

Pour les sociétés en bénéfice au cours de l'année où le dividende à taux de précompte réduit est décrété et que pour l'une des cinq années antérieures un dividende ordinaire a été attribué, une « cotisation distincte » est établie sur la base suivante (où RC = résultat comptable) :

[RC x (total dividendes des cinq années antérieures / total RC des cinq années antérieures)]

- dividendes attribués comme bénéfice de l'année clôturée le 30 septembre 2014 au plus tard.

La formule revient à calculer le dividende moyen des cinq années antérieures et à comparer ce dividende moyen avec le dividende ordinaire de l'année sous revue. Si la soustraction du second de la moyenne laisse un résultat positif, le législateur considère qu'il y a un déficit de dividende ordinaire pour l'année sous revue qui doit subir un précompte au taux ordinaire de 25%.

La cotisation spéciale est alors calculée au taux de 15% (venant compléter le précompte retenu du 10%).

Les travaux préparatoires de la Loi-programme reprennent l'exemple suivant (Doc.Parl. Ch 2853/001, p. 10 et 11) :

Une société clôture ses comptes au 31 décembre. Les résultats des années 2008 à 2013 sont les suivants :

2008 : 2000 / 2009 : 1000 / 2010 : 2500 / 2011 : 1500 / 2012 : 3000 / 2013 : 4000

Les dividendes des mêmes années sont :

2008 : 200 / 2009 : 100 / 2010 : 200 / 2011 : 100 / 2012 : 400 / 2013 : 300

En 2013, 15000 euros sont également distribués sous le régime du précompte réduit et incorporés au capital à concurrence de 13500 euros.

Le total des dividendes distribués au titre des cinq années antérieures est :

$200+100+200+100+400 = 1000$ euros.

Le total des résultats comptables des mêmes années est :

$2000+1000+2500+1500+3000=10000$ euros.

Soit un ratio de 10%.

Selon la formule de calcul, le résultat final sera obtenu comme suit :

[RC x (total dividendes des cinq années antérieures / total RC des cinq années antérieures)]

- dividendes attribués comme bénéfice de l'année clôturée le 30 septembre 2014 au plus tard.

$[4000 \times (1000 / 10000)] - 300 = 400 - 300 = 100$

La cotisation spéciale de 15% sera calculée sur une base de 100, soit 15 euros.

La cotisation spéciale n'est pas une charge professionnelle déductible. Il résulte d'autre part de son mode de calcul, fixé par la Loi, qu'en cas de paiement, il ne sera pas nécessaire d'en obtenir le remboursement auprès des bénéficiaires du dividende.

Enfin, notons que la Loi n'organise pas le mode de perception de cette cotisation spéciale ni ne délègue aucun pouvoir au Roi pour ce faire. Nous pensons donc que cette cotisation spéciale sera recouverte par le biais de la déclaration annuelle à l'impôt des sociétés au sein de laquelle une rubrique spéciale devrait être créée.

b.4) Un second garde-fou – la fiction d'attribution en cas de réduction de capital ultérieure – extinction progressive de la mesure :

Toute diminution de capital réalisée postérieurement est censée s'imputer prioritairement sur le capital libéré créé en raison des dividendes (précomptés à 10%) et incorporés « immédiatement ».

Notons d'emblée que le texte légal est totalement muet quant au sort d'une quotité du capital qui correspondrait à une part de dividende pour laquelle la société aurait été redevable de la cotisation spéciale de 15%. En application des principes généraux, il nous semble qu'en ce cas une réduction de capital imputée à cette part de capital/dividende devrait bénéficier du régime général et être remboursable en exemption de tous impôts.

Le législateur a estimé devoir différencier les « grandes » sociétés des « petites » sociétés.

Les grandes sociétés sont les sociétés qui ne rencontrent pas les critères d'exclusion de l'article 15 Code des sociétés. Pour ces sociétés, une réduction de capital sera à imputer sur le capital né de l'incorporation de dividendes nets (apport en nature) et permettra la levée d'un précompte de :

- . 15% si la réduction intervient dans les 4 premières années suivant l'apport,
- . 10% « « « 5 et 6ème « « «,
- . 5% « « « 7 et 8ème « « «.

Pour les petites sociétés, une réduction de capital sera à imputer sur le capital né de l'incorporation de dividendes nets (apport en nature) et permettra la levée d'un précompte de :

- . 15% si la réduction intervient dans les 2 premières années suivant l'apport,
- . 10% « « « 3ème « « «,
- . 5% « « « 4ème « « «.

II. Le taux réduit de précompte

a) Règle générale :

La même Loi-programme crée un taux réduit de précompte mobilier sur dividendes de 15% en lieu et place de 25%.

Ce taux s'applique moyennant réunion d'un ensemble de conditions drastiques :

- 1) La société doit être une « petite » société au moment où l'apport en capital a eu lieu ;
- 2) Les actions ou parts sont nominatives ;
- 3) Les actions ou parts rémunèrent des apports en numéraire ;
- 4) Les apports sont réalisés à partir du 01 juillet 2013 ;
- 5) Le bénéficiaire des dividendes détient les actions ou part en pleine propriété depuis leur création ;
- 6) Les dividendes sont attribués au plus tôt au titre du deuxième exercice comptable suivant celui de l'apport ;
- 7) Les actions ou parts souscrites doivent être entièrement libérées.

b) Exclusions :

b.1) Les actions ou parts rémunérant un apport au capital issu de dividendes ayant bénéficiés du régime transitoire de 10% sont toujours exclues du bénéfice futur du taux réduit de 15%.

b.2) Les sociétés pour lesquelles le Code des sociétés ne crée pas d'exigence d'un capital minimum sont exclues d'office de la mesure de réduction du précompte mobilier sauf si l'apport a pour effet de porter leur capital au montant minimum requis

pour une SPRL.

b.3) Les apports ne permettent de bénéficier de la mesure qu'à la condition qu'ils excèdent le montant d'une réduction de capital qui aurait été décidée au sein de la même société après le 01 mai 2013 ;

b.4) Les sommes provenant d'une réduction de capital intervenue à partir du 01 mai 2013 au profit d'une société autre ou personne liée (en ce compris ses conjoint, parents et enfants dont elle a la jouissance légale des revenus) et ensuite apportée à la société ne peuvent être l'objet d'une rémunération en dividende précomptés à 15 % ;

b.5) En cas de réduction de capital postérieure à l'apport, ces réductions s'impute prioritairement sur le capital permettant le bénéfice de la réduction de taux.

c) Règle de neutralité :

Le nouveau régime se voit adjoindre trois règles de neutralité :

c.1) En cas de succession ou de donation en ligne directe ou entre conjoint, la règle de détention ininterrompue est censée respectée ;

c.2) En cas de succession ou de donation en ligne directe ou entre conjoint, la règle de détention en pleine propriété est censée respectée si la succession correspond à la dévolution légale ou résulte d'un partage d'ascendant respectant l'usufruit du conjoint survivant ;

c.3) Les échanges d'actions ou parts résultant d'opération de fusion, scission en régime de neutralité fiscale sont censés respecter la règle de détention ininterrompue et de pleine propriété.

d) Dégressivité progressive du taux :

En fonction de la date d'attribution, le taux est d'abord réduit à 20% (attribution au titre du deuxième exercice comptable) puis à 15% (attributions au titre des troisièmes et suivants).

III. La réserve de liquidation

A) INTRODUCTION

Pour répondre à l'attente de nombreux indépendants qui espéraient pouvoir distribuer leurs réserves accumulées pendant leur carrière professionnelle avec un taux de précompte mobilier de 10% (régime transitoire) , l'accord du « gouvernement Michel » prévoyait de maintenir de manière permanente le régime transitoire de pour les PME (voir I. boni de liquidation).

Le législateur à concrétisé cette mesure dans la loi-programme du 19 décembre 2014.

Il y a lieu d'attirer votre attention sur le fait que cette mesure ne s'applique qu'au PME visées à l'article 15 du Code des Sociétés.

Cette différence se justifie par le fait « qu'il est crucial pour les petites entreprises de trouver des financements nécessaires, alors que l'accès au financement leur est plus difficile que pour les entreprises de taille plus grande ».

B) DEFINITION DE LA RESERVE DE LIQUIDATION

La réserve de liquidation est définie à l'article 184 quater du C.I.R :

« Une société qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société, peut constituer une réserve de liquidation.

Cette réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt.

La réserve de liquidation doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques.

Le contribuable est tenu de joindre un relevé conforme au modèle arrêté par le ministre des Finances ou son délégué, à la déclaration aux impôts sur les revenus à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel la réserve de liquidation est constituée.

En cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées. »

Cette réserve de liquidation doit être constituée à la clôture des comptes annuels lors de l'affectation du résultat et est une alternative à la distribution ordinaire de dividende soumis au taux de 25%.

Cette éventuelle constitution de réserve dépend évidemment des besoins financiers du dirigeant d'entreprise.

Elle peut être constituée à partir de l'exercice d'imposition 2015 et concerne les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2015.

C) TYPES DE SOCIETE POUVANT BENEFICER DE CETTE MESURE

Cette nouvelle mesure concerne uniquement les petites et moyennes entreprises visées à l'article 15 du Code des Sociétés.

Une PME est une entité juridique qui n'a pas dépassé, lors de l'avant-dernier et dernier exercice comptable, les limites suivantes :

- 50 travailleurs occupés, en moyenne annuelle ;
- 7.300.000,00 de chiffre d'affaires (hors tva) ;
- 3.650.000,00 pour l'ensemble du bilan de la société

Néanmoins, si le nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle, dépasse 100, la société est considérée automatiquement comme une grande société.

D) CONDITIONS D'APPLICATION

Les conditions à respecter pour appliquer ce nouveau régime sont les suivantes:

1. Comptabilisation : enregistrement à un ou plusieurs comptes distincts du passif lors de l'affectation du résultat ;
2. Intangibilité : Il ne peuvent en aucun cas servir de base au calcul de la rémunération ou autres attributions
3. Cotisation distincte : Cette réserve est soumise à une cotisation distincte de 10% lors de la période au cours de laquelle elle est constituée.
Le montant de la réserve de liquidation est à mentionner à la rubrique 1508 de la déclaration fiscale.
Lors de l'établissement de l'avertissement d'extrait de rôle, une cotisation de 10 % sera appliqué sur le montant mentionné à la rubrique 1508.
L'impôt des sociétés comprendra cette cotisation distincte (=taxable distinctement) ainsi que les revenus imposables au régime ordinaire.
Il n'y a pas lieu de faire une déclaration complémentaire.

CONSTITUTION D'UNE RESERVE DE LIQUIDATION VIA LA RESERVE LEGALE

Pour plusieurs formes de société, il est prévu dans le Code des Sociétés que l'assemblée générale attribue un vingtième du résultat net à la constitution d'une réserve légale et ce, jusqu'à celle-ci atteigne 10% du capital social.

Est-il possible qu'une attribution à la réserve légale puisse être considérée fiscalement comme une réserve de liquidation ?

Cette question fut posée dernièrement au ministre des Finances.

Le Ministre des Finances a répondu positivement en mentionnant « s'il est décidé, lors de l'affectation du bénéfice, d'inscrire une partie du bénéfice sur un sous-compte distinct dans le cadre des réserves légales, on peut parler fiscalement d'une réserve de liquidation.

E) CONSEQUENCES FISCALES AU MOMENT DE LA DISTRIBUTION

3 situations différentes peuvent se présenter :

- 1) Distribution de la réserve de liquidation au moment de la clôture de la liquidation

Lorsque la réserve de liquidation est distribuée lors de clôture de la liquidation, cette réserve n'est pas considérée comme un revenu mobilier imposable visé à l'article 211, 11° du C.I.R.

La société n'aura donc payé que la cotisation distincte de 10%.

- 2) Distribution de la réserve de liquidation dans les 5 ans de sa constitution

Un précompte mobilier de 15% sera prélevé sur tout prélèvement provenant de la réserve de liquidation.

- 3) Distribution de la réserve de liquidation après 5 ans

Un prélèvement de 5% sera effectué sur toute distribution provenant de la réserve de liquidation.

L'article 185 quater, alinéa 5 du Code des Sociétés indique qu'«en cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées (principe du FIFO)

F) LA COTISATION DISTINCTE SUR LA RESERVE DE LIQUIDATION EST-ELLE DEDUCTIBLE FISCALEMENT ?:

Cette cotisation distincte n'est pas considérée comme un frais professionnel en vertu de l'article 198§1,1° est n'est donc pas déductible fiscalement (Dépense non admise à 100%).

E) TRAITEMENT COMPTABLE DE LA RESERVE DE LIQUIDATION

Une société anonyme a un bénéfice reporté de 100.000,00 euros.

Lors de l'exercice comptable se clôturant au 31 décembre 2014, elle enregistre un bénéfice comptable après impôt de 50.000,00 euros mais avant la constitution de la réserve de liquidation.

Le conseil d'administration propose d'attribuer l'entièreté du résultat comptable (après impôt) à la réserve de liquidation

Il y a donc lieu de payer une cotisation distincte de 10% sur la réserve de liquidation.

Les 50.000,00 euros étant la réserve de liquidation brute, il faut déterminer la réserve de liquidation nette en la divisant par 1,10 soit 45.454,55 euros.

La cotisation de 4.545,45 euros est à enregistrer dans le compte 6702 charges fiscales estimées.

Voici les écritures à enregistrer à la date de clôture de l'exercice comptable.

1) Comptabilisation de la cotisation distincte :

670200 Charges fiscales estimées	4.545,45	
A 450000 Dettes fiscales estimées		4.545,45

2) Affectation du résultat :

692100 Dotation aux autres réserves	45.454,55	
A 133X réserves disponibles- article 184 quater CIR (31/12/2014)		45.454,55
140000 Bénéfice reporté :	100.000,00	
A 790000 Bénéfice reporté de l'exercice précédent :		100.000,00
693000 Bénéfice à reporter	100.000,00	
A 140000 Bénéfice reporté		100.000,00

Comparaison entre la taxation d'un dividende ordinaire et la distribution d'une réserve de liquidation :

Au 31/12/2014, une société a un bénéfice comptable avant impôt de 100.000,00 euros. Cette société ne répond pas aux critères pour pouvoir bénéficier du taux réduit.

Vous trouverez dans les annexes un tableau comparant la taxation d'un dividende ordinaire et la taxation de la réserve de liquidation.

Il résulte de ce tableau qu'un dividende ordinaire subit la taxation la plus élevée au contraire de la réserve de liquidation qui subira une pression fiscale plus faible surtout si la société la maintient jusqu'à la clôture de liquidation de la société.

G) EST-IL POSSIBLE DE CONSTITUER UNE RESERVE DE LIQUIDATION POUR LES EXERCICES D'IMPOSITION ANTERIEURS ?

La loi programme du 10 août 2015 prévoit d'introduire un nouvel article dans le CIR, il s'agit de l'article 541.

Cet article nous dit que qu'une réserve spéciale de liquidation peut être constituée pour les exercices d'imposition 2013 et 2014 si les conditions suivants sont respectées.

Conditions à respecter pour la réserve spéciale de liquidation relative à l'exercice d'imposition 2013 :

1. La société était une PME lors de l'exercice d'imposition 2013 ;
2. La société paie au plus tard le 30 novembre 2015 une cotisation spéciale de 10 p.c., qui est assimilée à la cotisation distincte visée à l'article 219quater pour l'application du présent Code,
3. Condition d'intangibilité – enregistrement à un compte distinct du passif au plus tard lors de l'exercice pendant lequel la cotisation est payée.
4. La réserve ne dépasse pas le bénéfice net après impôt de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013 ;
5. ° le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe est limité au montant visé au 4° qui est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale visée au 2° a été effectué;
6. La constitution de cette réserve respecte bien les obligations légales et statutaires éventuelles
7. Au plus tard à la date du paiement de la cotisation spéciale, la société doit transmettre l'administration fiscale une déclaration spéciale faisant connaître sa dénomination et son numéro fiscal d'identification ainsi que la base imposable, le taux, le montant de la cotisation spéciale susvisée et confirmant le fait que la société réunissait toutes les conditions visées à l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013;
8. La société devra annexer à la déclaration fiscale de l'exercice d'imposition au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale a été effectué, une copie de la déclaration spéciale visée au point 7 ;
9. les comptes annuels relatifs aux exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2013 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné.

Conditions à respecter pour la réserve spéciale de liquidation relative à l'exercice d'imposition 2014 :

1. La société était une PME lors de l'exercice d'imposition 2014 ;
2. La société paie au plus tard le 30 novembre 2016 une cotisation spéciale de 10 p.c., qui est assimilée à la cotisation distincte visée à l'article 219quater pour l'application du présent Code,
3. Condition d'intangibilité – enregistrement à un compte distinct du passif au plus tard lors de l'exercice pendant lequel la cotisation est payée.
4. La réserve ne dépasse pas le bénéfice net après impôt de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014 ;

5. Le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe est limité au montant visé au 4° qui est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale visée au 2° a été effectué;
6. La constitution de cette réserve respecte bien les obligations légales et statutaires éventuelles
7. Au plus tard à la date du paiement de la cotisation spéciale, la société doit transmettre l'administration fiscale une déclaration spéciale faisant connaître sa dénomination et son numéro fiscal d'identification ainsi que la base imposable, le taux, le montant de la cotisation spéciale susvisée et confirmant le fait que la société réunissait toutes les conditions visées à l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014;
8. La société devra annexer à la déclaration fiscale de l'exercice d'imposition au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale a été effectué, une copie de la déclaration spéciale visée au point 7 ;
9. Les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2014 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 ou, en ce qui concerne les sociétés qui clôturent leurs comptes annuels à partir du 1er septembre 2014 jusqu'au 30 décembre 2014 inclus, au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice comptable, soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné

H.CONCLUSION

Ceci est donc une bonne nouvelle pour les sociétés qui ont réalisé beaucoup de bénéfice lors des exercices d'imposition 2014 et 2013 et dont les associés/ actionnaires qui sont souvent gérant ou administrateur souhaitent prendre leur pension à moyen ou court terme.

Ils pourront encore bénéficier d'un taux de précompte mobilier favorable de 10% pour les résultats mis en réserve à partir de l'exercice d'imposition 2013 moyennant évidemment le respect des procédures évoquées ci-dessus.

B) Fiscalité indirecte

1) LES MANAGEMENT FEES SONT-ILS SOUMIS A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ?

Jusqu'à présent, l'administration fiscale n'exigeait pas pour des questions pratiques et par analogie avec les personnes physiques (gérant, administrateur) que les personnes morales s'identifient à la TVA pour les prestations effectuées dans le cadre d'un mandat.

Il s'agissait d'une tolérance car en principe,

- le mandat est une prestation de service soumise à la TVA (article 18§1^{er}, alinéa 2, 3^o)
- Les personnes morales agissent de manière indépendante,

Ces personnes morales doivent donc normalement être considérées comme des assujettis à la TVA.

Les personnes morales avaient donc le choix. Si elles invoquaient cette tolérance, le choix en question était valable pour toutes les prestations effectuées.

La personne morale n'appliquait donc pas de TVA sur ses ventes et ne déduisait pas la tva sur ses factures d'achats.

Cette tolérance était également applicable pour les sociétés qui effectuaient également des prestations soumises à la TVA. Ces sociétés étaient considérées comme des assujettis mixtes à la TVA.

Pour rappel, un assujetti mixte est un assujetti qui effectue à la fois des prestations soumises à la TVA et des prestations exonérées de TVA en vertu du Code de la TVA.

Un assujetti mixte peut déduire la TVA sur ses achats selon la règle du prorata général (ou règle de l'affectation réelle).

La personne morale pouvait aussi ne pas invoquer la tolérance administrative traditionnelle et était alors considérée comme un assujetti ordinaire.

Le choix en question était en principe un choix définitif (irrévocable), sauf si la personne morale apportait la preuve irréfutable d'un changement radical de la situation de son entreprise qui justifiait le changement du choix initial.

Un courrier justifiant cette demande devait alors être transmis au contrôle de TVA compétent.

POSITION ADMINISTRATIVE A PARTIR DU 1^{er} JANVIER 2016

La décision E.T. 125180 dd . 20/11/2014 prévoyait la suppression de ce régime optionnel dès le premier janvier 2015.

Afin de permettre aux contribuables d'effectuer les démarches nécessaires, l'administration a finalement décidé de repousser l'application de cette décision au

premier janvier 2016 (Décision E.T.125.180/2 dd 12/12/2014).

La décision de supprimer le régime optionnel a été prise suite à un avis de la Commission européenne relatif à la situation des personnes morales qui remettait en cause ce système optionnel.

Dès le premier janvier 2016, il y aura lieu d'appliquer le régime normal de tva sur les prestations de management.

Les personnes morales agissant comme gérant, administrateur, liquidateur devront donc s'assujettir à la TVA.

Quid des prestations effectuées avant l'entrée en vigueur de la suppression du régime optionnel ?

Les articles 22 et 22 bis du Code de la TVA nous précisent quand le fait générateur intervient et quand la taxe devient exigible :

Art. 22

§ 1er

Pour les prestations de services, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée.

§ 2

Par dérogation au paragraphe 1er, les prestations de services, qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement. Les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1er, 1^o, qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque année civile, jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation de services.

Art. 22bis

Lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.

En ce qui concerne les prestations de services effectuées par un assujetti qui, habituellement, fournit des services à des particuliers, et pour lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre une facture, la taxe devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix ou des subventions visées à l'article 26, alinéa 1er.

Il résulte de ces dispositions que seule les prestations de services de management facturées après le premier janvier 2016 sera soumise à la TVA.

Si la rémunération a été encaissée avant le 1^{er} janvier 2016, elle échappera encore à l'application de la TVA.

LES TANTIEMES

Concernant les tantièmes, il y a lieu de considérer comme moment d'exigibilité de la taxe, la date de l'assemblée générale qui alloue les tantièmes et ce, quel que soit de la date de clôture de l'exercice comptable.

En clair, les tantièmes attribués par une assemblée générale en 2016 pour des prestations effectuées en 2015 seront soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

REVISION DE LA TVA SUR LES BIENS D'INVESTISSEMENT

Etant donné que les personnes morales exerçant des prestations dans le cadre d'un mandat ont dorénavant l'obligation de les soumettre à la TVA, elles peuvent également déduire la tva sur leur facture d'achat.

Quid des biens d'investissement acquis avant le 1 janvier 2016 ? Y-a-t-il lieu de réviser la tva sur les biens pour lesquels la période de révision n'est pas encore échue ?

En prenant compte la jurisprudence de La Cour Européenne de Justice, il y a lieu de déduire la tva sur les biens qui ont été acquis après avoir acquis le statut d'assujetti à la TVA.

Il n'y a donc pas la possibilité de réviser la TVA sur les biens acquis avant le premier janvier 2016.

COUT SUPPLEMENTAIRE POUR LES PRENEURS DE SERVICES ?

Il n'y aura pas d'impact financier pour un preneur de services assujetti ordinaire à la TVA qui paie des management fees à un administrateur personne morale (paiement de la tva au prestataire – droit à la déduction dans sa déclaration de tva).

Les prestations effectuées par une SM à des assujettis exemptés, mixtes ou partiels auront un coût supplémentaire pour ces assujettis puisqu'ils ne pourront déduire la TVA que partiellement ou pas du tout.

Exemple : facturation de 100.000,00 euros de management fees à la tva à une société d'assurance- assujetti exonéré

Situation avant le 1^{er} Janvier 2016
avec application de la tolérance

Situation après le 1^{er} Janvier 2016
Management fees soumises à la
TVA

Coût financier pour le bénéficiaire
des prestations :

Coût financier pour le bénéficiaire
des prestations

100.000,00 euros

121.000,00 euros

La facturation des management fees avec de la TVA à partir du premier janvier 2016

engendre un coût supplémentaire de 21% dans le chef du preneur de service en l'occurrence la société d'assurances.

Exemple : facturation de 100.000,00 euros de management fees à la tva à une banque
- assujetti mixte- Prorata général de déduction : 50% pour l'année 2016

Situation avant le 1^{er} Janvier 2016
avec application de la tolérance

Situation après le 1^{er} Janvier 2016
Management fees soumises à la
TVA

Coût financier pour le bénéficiaire
prestations :

Coût financier pour le bénéficiaire des
des prestations

100.000,00 euros

110.500.000,00 euros

La facturation des management fees avec la TVA à partir du premier janvier 2016 engendre un coût supplémentaire de 10,5% dans le chef du preneur de service en l'occurrence la banque.

Dans le chef de la banque, le coût pourra augmenter ou diminuer en fonction du calcul annuel du prorata général de déduction de la TVA.

**EST-IL ENCORE D'ECHAPPER A L'APPLICATION DE TVA SUR LES
MANAGEMENT FEES ?**

Il est encore possible d'échapper à l'assujettissement à la TVA si le chiffre d'affaires de la société de management ne dépasse pas 15.000,00 euros (régime de la franchise).
Le nouveau gouvernement envisage de porter le seuil à 25.000,00 euros.

Il existe d'autres pistes envisageables tels qu'un mandat de manager dans le chef d'une personne physique ou la création d'une unité de TVA.

Divers :

Autre forme de rétribution envisageable pour le dirigeant d'une société de management – Les droits d'auteur

Auparavant, nous avons déjà abordé les différentes sortes de rémunérations ou revenus qu'un dirigeant d'entreprise peut percevoir.

La plupart du temps, ces rémunérations et revenus sont fortement taxés.

Une piste qui n'avait pas encore été abordée est la possibilité pour le dirigeant de la société de management de percevoir des droits d'auteur.

1) Qu'est ce que le droit d'auteur ?:- article 165 du Code De Droit Economique

Il n'existe pas de définition légale des droits d'auteur. Il s'agit d'une notion dont le contour a été précisé par la doctrine et la jurisprudence.

- Une œuvre littéraire ou artistique,
- Un auteur ;
- Les droit patrimoniaux,
- Les droits moraux

Une œuvre littéraire ou artistique :

Selon l'article 2.1 de la convention de Berne, les termes « œuvres littéraires et artistiques » comprennent :

« Toutes les productions du domaine littéraire, scientifiques et artistique, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression, telles que les livres, brochures et autres écrits ; les conférences, allocutions, sermons et œuvres de même nature ; les œuvres dramatico-musicales ; les œuvres chorégraphiques,..... ;

D'autres domaines sont-ils visés ?

La liste de cet article n'est pas exhaustive et concerne également le domaine scientifique et notamment les programmes informatiques et les bases de données.

Les conditions de protection :

L'originalité : 2 éléments

L'effort intellectuel propre à son auteur
La marque de la personnalité de son auteur

La mise en forme :

L'œuvre doit être exprimée dans une certaine forme qui permet sa communication au public.

La mise en forme ne doit pas être spécialement durable. Exemple : intervention orale

L'auteur :

L'auteur est toujours une personne physique.

Il se peut que certains cas, il y ait plusieurs personnes physiques (œuvres audiovisuelles – réalisateur et scénariste, œuvres de collaboration – plusieurs personnes se mettent ensembles pour la rédaction d'un livre).

L'article 170 du Code de droit économique nous dit que : « le titulaire du droit d'auteur est la personne qui a créé l'œuvre.

Il n'y donc pas de formalité particulière à effectuer pour être reconnu comme étant l'auteur d'une œuvre. Il n'y pas d'obligation mais c'est notamment utile, préférable en vue d'invoquer la présomption de paternité visée à l'article XI.170 al.2 CDE.

Le droit d'auteur se prolonge 70 ans après le décès de l'auteur au profit de la personne qu'il a désigné à cet effet ou, à défaut, ses héritiers conformément à l'article XI.171 du CDE ;

Les autres bénéficiaires (bénéficiaires indirects) sont :

Les héritiers ou légataires
Les bénéficiaires légaux ;
Le cessionnaire

Les droits patrimoniaux :

Les droits patrimoniaux sont des droits mobiliers, cessibles et transmissibles.....

Il y a un régime d'exclusivité : « seul l'auteur à la droit de (....) »

Il y a deux catégories principales :

A) Le droit de reproduction

La reproduction sensu stricto de l'œuvre originale (éventuellement modifiée)

L'adaptation et la traduction ;

Le droit de destination (exemple : dvd non destiné à la vente)

Le droit de distribution ou d'importation ;
Le prêt et la location ;
Le droit de représentation

B) Le droit de communication au public : sont visés tous les actes qui mettent à disposition du public l'œuvre sous une forme non tangible.

Les droits moraux :

Les droits moraux sont inaliénables. Il s'agit :

- du droit de revendiquer la paternité de l'œuvre ;
- du droit de divulgation de l'œuvre. L'auteur choisit le moment où il souhaite divulguer son œuvre.
- du droit du respect de l'œuvre. L'auteur peut s'opposer à toute déformation, mutilation, modification, ou toute autre atteinte à la même œuvre, préjudiciables à son honneur ou sa réputation (article 6bis de la convention de Berne)

2) Régime fiscal des droit d'auteur :

Jusqu'au premier janvier 2008, la qualification en tant que revenus mobiliers ne concernait uniquement que les revenus résultant de « concessions ».

Les revenus résultant de la cession étaient considérés soit comme des revenus divers soit comme des revenus professionnels.

A partir du premier janvier 2008, les revenus provenant de la cession de droit d'auteur sont également considérés comme étant des revenus mobiliers en vertu de l'article 17§1er ,5° du CIR :

Constituent des revenus mobiliers « les revenus qui résultent de la cession (sortie du patrimoine) ou de la concession (s'apparente plutôt à une location) de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.] »

Ces revenus conservent leur qualité de revenus mobilier jusqu'à un certain seuil (article 37 du CIR).

Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

[Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1er, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 57.080 EUR- ex d'imposition 2015 (montant de base 37.500 euros).]

Les revenus nets de ces capitaux et biens mobiliers comprennent le précompte mobilier, réel ou fictif, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger [et, le cas échéant, le prélèvement pour l'Etat de résidence]4[...].

Les revenus en question sont donc considérés comme **des revenus mobiliers** jusqu'au plafond de 57.080,00 euros. Jusqu'à ce plafond, la profession exercée n'a pas d'influence sur traitement fiscal de ces revenus.

Si les revenus en question dépassent le plafond de 57.080,00 euros, il y a risque que ces revenus soient **requalifiés en revenus professionnels** et subissent une taxation plus élevée.

La neutralisation de la requalification si le revenu en question ne dépasse pas le plafond, vise exclusivement les droits d'auteur et les droits voisins à l'exclusion des autres droits intellectuels (brevet marque, how-know, nom de domaine,....) .

A) Comment les droits d'auteur sont-ils taxés ?

Le revenu mobilier net est taxable.

Pour obtenir ce revenu mobilier net, on part du revenu mobilier brut duquel on déduit :

- Soit les frais professionnels réels (exemple : honoraire de l'avocat qui a rédigé le contrat)
Ceci implique la conservation de pièces justificatives
- Soit les frais professionnels forfaitaires
50% de 1 EUR à 10.000,00 EUR (15.270 EUR pour les revenus de 2015) ;
25% de 10.000,00 EUR à 20.000,00 EUR (30.540 pour les revenus de 2015)

Sur ce revenu net est prélevé un précompte mobilier de 15% qui est payable par le débiteur des revenus.

Exemple : La société paie 16.000,00 euros de droit d'auteur à son dirigeant d'entreprise.

Montant brut des droits d'auteur :	16.000,00
Frais professionnels forfaitaires (50%):	-7.635,00
Frais professionnels forfaitaires (25%) :	<u>- 182,50</u>
Revenu mobilier net taxable :	8.182,50

Précompte mobilier à payer (15%):	- 1.227,38
-----------------------------------	------------

Revenu mobilier net perçu par l'auteur :

Droits d'auteur de 16.000,00 euros – 1.227,38 euros de précompte mobilier :
14.772,62 euros.

Taux d'imposition : 7,67 %

LES DROITS D'AUTEUR PEUVENT-ILS CONCERNER LE DIRIGEANT D'ENTREPRISE D'UNE SOCIETE DE MANAGEMENT

En principe, est concernée toute personne qui crée une œuvre protégée par le droit d'auteur ou droit voisin.

Pour la société de management, on pourrait envisager la situation suivante :

Monsieur Bernard est gérant statutaire unique de sa société de management « Informa + ».

En vertu d'un contrat de management, il dirige une petite équipe d'informaticien dans une PME spécialisée dans le développement de logiciels, il s'agit de la société « Business Logiciels »

Par ailleurs, outre ses prestations de manager, Monsieur Bernard développe ses propres logiciels.

La société « Business Logiciels » ainsi que d'autres sociétés sont intéressées par les logiciels créés par Monsieur Bernard.

Monsieur Bernard souhaite développer cette activité (commercialisation de logiciel) via sa société. La société de Monsieur Bernard octroiera des licences aux clients et leur proposera des services complémentaires tels que : la mise à jour et la maintenance

Les prestations pour la maintenance seront facturées à tarif/horaire.

Ces prestations engendreront des modifications du code source et autres aspect du logiciel.

A défaut de convention avec Monsieur Bernard, la société ne peut exploiter le ou les logiciels en question. La société « Informa + » se retrouve donc dans une insécurité juridique.

En effet, la présomption de cession des droits patrimoniaux relatifs aux programmes informatiques et base de données aux employeurs ne concerne que les employés et les fonctionnaires.

Cette présomption ne peut donc être étendue aux programmes informatiques développés par un gérant statutaire.

Afin d'avoir d'asseoir une sécurité juridique, il y a lieu d'établir une convention de concession des logiciels informatiques (droit patrimoniaux) entre la société et le gérant statutaire.

En contrepartie de cette concession, l'auteur percevra une redevance. Cette redevance peut être un pourcentage du chiffre d'affaires sur l'octroi de licences à des tiers ainsi que sur les prestations de maintenance.

A défaut de convention l'auteur du programme informatique pourra demander à tout moment à la société de stopper l'exploitation du logiciel. Cet arrêt serait un frein au développement des activités de la société.

ABUS FISCAL ?

Le dirigeant en question n'a-t-il pas voulu favoriser ce type de revenus au détriment de rémunérations subissant une plus grande pression fiscale ? En d'autre terme, le but de cette opération n'est-il pas uniquement fiscal. N y a-t'il pas un abus fiscal visé à l'article 344§1 du Code des Sociétés

Un cas plus au moins similaire a fin l'objet d'un ruling.

La décision anticipée n°2014.721 dd. 03.02.2015 avait conclue que l'article 344§ 1er du CIR n'était pas applicable compte tenu :

- Que la Loi du 16.07.2008 a organisé une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur ;
- Des termes de la circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) dd. 04/09/2014 qui précise : « la ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera à priori opérée sur base des termes de la convention, qui traduisent la volonté des parties. Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fin d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature. Il en va de même lorsque la cession de droit d'auteur est actée dans un statut »
- De l'article 3 de la Loi du 30.06.1994 qui stipule que « Pour chaque mode d'exploitation, la rémunération de l'auteur, l'étendue et la durée de la cession doivent être déterminées expressément.
- De l'objectif de sécurité juridique poursuivi par les parties.

AUTRE EXEMPLE :

Une situation que j'ai rencontrée dans ma vie professionnelle est la suivante :

Madame André est gérante et associé unique de la SPRLU « I love Jewels ».

Cette société a pour objet social :

- La fourniture des conseils, concepts, de stratégie de communication, promotion marketing, identités visuelles et toutes créations graphiques et visuelles, notamment pour des sites de vente sur internet, parmi lesquels de bijoux.
- La Société a pour objet tant en Belgique qu'à l'étranger, pour son compte ou compte de tiers toutes les opérations se rattachant directement ou indirectement à l'achat et à la vente en directs sur « internet » en gros ou en détails, de bijoux en métaux précieux, de produits de beauté, de produits de luxe et de tout autre produit ou service lié à cette activité

Le chiffre d'affaires de la société se compose de management fees perçus pour des conseils donnés à une société et par le produit de la vente de bijoux.

Madame André, gérante et associé unique, de la société de management perçoit des rémunérations de dirigeant d'entreprise.

Les prestations réalisées dans le cadre de son mandat de gérant sont les suivantes :

- La gestion de la société proprement dite de la société, y compris l'accomplissement de tâches administratives et de direction qui y sont liées ;
- Le coût lié à la fabrication des œuvres protégées créées ou produites par le gérant
- Le coût lié aux prestations techniques effectuées par le gérant en tant que coordinateur de production, responsable financier et du reporting des prestations

Etant donné que Madame André crée des œuvres pour la société, les 2 parties décident d'établir une convention fixant le sort des droits d'auteur relatifs à ces œuvres (créations protégées).

Par l'acceptation de cette convention, Madame André cède expressément et irrévocablement à la société :

- Le droit d'exploiter les œuvres, c'est-à-dire de droit de reproduire et d'autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, y compris par un tiers, des œuvres, en ce compris les droits d'adaptation, de traduction, de location et de prêt ; ainsi que
- Le droit de communication au public des œuvres, par tout procédé quelconque, connu ou inconnu à ce jour.

En contrepartie, Madame André a perçu des droits d'auteur à concurrence de 2.000,00 euros par mois.

Mi-juin 2014, La société a rentré une déclaration au précompte mobilier pour sur les droits d'auteur (18 mois ont été déclarés soit 36.000,00 euros).

La société a payé un précompte mobilier de 3.687,75 euros à l'administration.

La gérante a donc perçu 32.312,27 euros de droit d'auteur. Ces droit d'auteur ont subi une taxation assez faible (10,24%).

Par rapport au droit moral, la convention stipulait que le gérant accepte que les œuvres qu'il crée ne soient pas diffusées sous son propre nom. Toutefois la société s'était engagée à ne pas les diffuser, sans son accord, sous le nom d'un tiers.

FAUT-IL AVANTAGER LA PERCEPTION DE DROIT D'AUTEUR PAR

RAPPORT AUX AUTRES REMUNERATIONS ?

Il serait trop facile de se rémunérer majoritairement via des droits qui subissent une taxation moins importante que les autres rémunérations.

Comme toujours, Il y a lieu de faire les choses de manière cohérent, réfléchi et de se faire assister par un fiscaliste.

Par rapport aux droits d'auteur, le SERVICE des DECISIONS ANTICIPEES raisonne en 3 étapes :

- 1) L'œuvre qui a permis d'acquérir des revenus est-elle une œuvre protégée (c'est-à-dire visée par la loi du 30 juin 1994) ?
- 2) Les droits pécuniaires sur l'œuvre ont-ils été cédés ou concédés ?
- 3) Les revenus découlent-ils de la cession ou la concession de ses droits pécuniaires ?

Une réponse négative pour ces 3 questions aurait pour conséquence que les revenus en question ne seraient pas considérés comme des revenus mobiliers mais comme des revenus professionnels par l'administration.

Par rapport au point 3, il y a lieu de bien distinguer les rétributions des prestations de l'auteur et les rétributions résultant de la concession, cession de droit d'auteur.

Le SDA se basera notamment sur les conventions existantes.

Le SDA impose des limites en fonction des cas comme par exemple :

Pour les employés :

Secteur de la publicité (décision anticipée n°2014.268) ;
Secteur de la presse (décision anticipée n°2014.161)
Secteur du marketing et de l'informatique (décision anticipée n°2014.001)

Situation des gérants :

Secteur de la publicité (décision anticipée n°2014.349) ;
Secteur des acteurs (décision anticipée n° 2014327);
Secteur du cinéma (décision anticipée n° 2012.472) ;

Situation des indépendants :

Secteur académique/ scientifique (décision anticipée n°2014.252)
Secteur informatique (décision anticipée n°2013.010)

CAS PRATIQUE

INTRODUCTION

Monsieur Bertrand est gérant statutaire et associé unique d'une société d'assurance que nous appellerons « Assurance Tous Risques »

Cette société a été constituée il y a plus de 20 ans et exploite un portefeuille d'assurances dont les commissions s'élèvent à +- 520.000,00 euros par an. Selon le rapport d'un expert comptable, la valeur des parts sociales est estimée à 1.500.000,00 euros.

Fin 2010, Monsieur Bertrand souhaite optimiser sa situation fiscale et, s'approchant petit à petit de la pension, assurer la pérennité de sa société.

2 personnes sont susceptibles de reprendre les activités :

- un des collaborateurs travaillant actuellement comme employé
- un de ses deux fils

Cependant, ces 2 personnes n'ont pas les moyens financiers pour racheter les parts sociales de la société opérationnelle.

Les étapes de cette réorganisation sont les suivantes :

- 1) Constitution d'une société de management par Monsieur Bertrand en vue d'optimiser sa situation fiscale

Monsieur Bertrand apportera les parts sociales de société opérationnelle « Assurance Tous Risques » à sa société de management.

- 2) Cession progressive des parts sociales de Monsieur Bertrand à son fils et à son collaborateur.

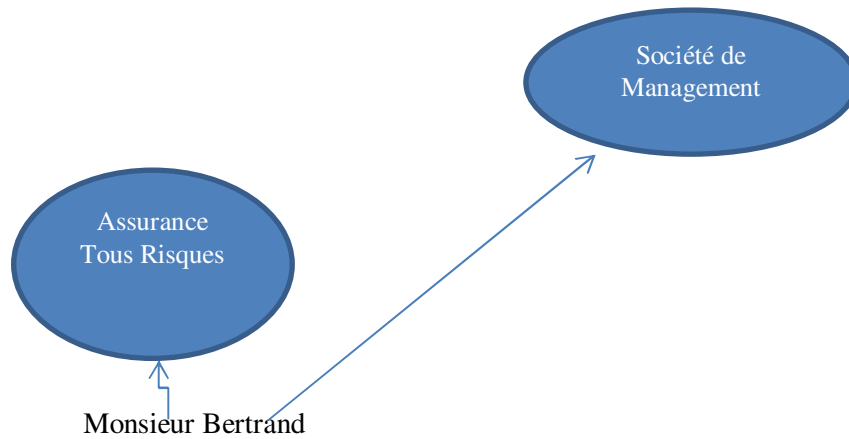
Première étape

1) Constitution d'une société de management

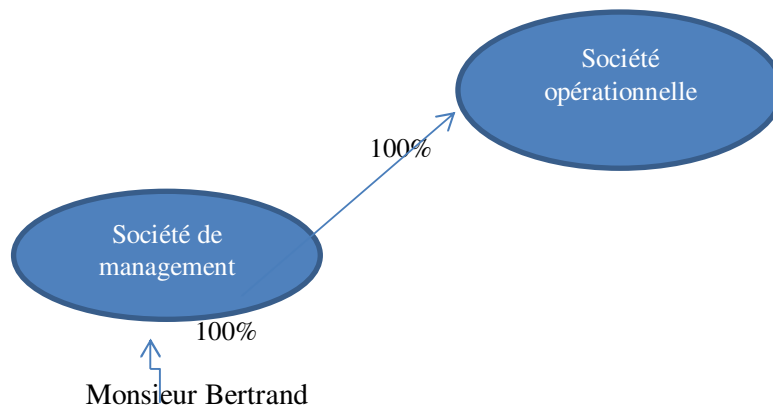
Dans un premier temps Monsieur Bertrand constituera une société de management en faisant un apport en nature des titres de la société opérationnelle (Assurance Tout Risques)

Le capital de la société de management s'élève donc à 1.500.000,00 euros.

De manière schématique, la situation se présente de la manière suivante :



Suite à cet apport, la société de management possède la totalité des parts de la société opérationnelle :



Monsieur X, quant à lui, possède 100 % des parts de la société de management.

Aspects comptables :

Ecriture comptable dans le chef de la société de management :

2800000 Participation dans des entreprises liées 1.500.000,00

A 100000 Capital souscrit 1.500.000,00

a) Apport des parts sociales à la société de management-

Ecriture comptable dans le chef de la société opérationnelle :

Sans objet

Réduction de capital

Ultérieurement, la société de management de Monsieur Bertrand procédera à une réduction de son capital.

Suite à cette opération, la société aura une dette vis-à-vis du gérant.

Cette dette prendra la forme d'un compte courant et sera rémunérée au taux du marché.

100000 Capital souscrit

A 489000 compte courant gérant

Le gérant pourra donc retirer des liquidités sans être taxé s'il respecte certaines conditions (voir Aspects fiscaux).

Aspects fiscaux :

A) Plus-value interne :

En procédant à l'apport des titres de sa société opérationnelle à la société de management (holding), le gérant a réalisée une plus-value interne sur les titres apportés.

En principe, ce genre d'opération est exonérée si elle est réalisée dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé (article 90, 1° CIR) et que l'on respecte certaines conditions.

A défaut de pouvoir être considérée comme une opération de gestion normale du patrimoine privé, la plus-value sera taxée à 33% (voir article 171, 1°, a du CIR).

Aux yeux de l'administration, l'opération réalisée par Monsieur Bertrand sort de la gestion normale d'un patrimoine privé et doit donc être taxée.

Néanmoins, le risque de voir cet apport taxé peut être évité si l'on respecte les conditions fixées par le Service des Décisions Anticipées et que l'on obtienne au préalable un ruling auprès de ce Service.

Les conditions à respecter sont les suivantes :

- Aucune réduction de capital n'est effectués par la société (holding) pendant une période de 3 ans à compter de l'apport ;

- Aucune réduction de capital ne peut être effectuée par la société opérationnelle pendant 3 ans à compter de l'apport, sauf si ces moyens sont utilisés par la société holding dans le cadre de par exemple de nouveaux investissements ou du financement d'autres sociétés du groupe ou d'autres sociétés liées, sans que ces flux financiers ne puissent bénéficier aux actionnaires personnes physiques;
- La politique de dividende de la société opérationnelle ne peut être modifiée par rapport à précédemment;
- Pendant une période de trois ans à compter de l'apport, les management fees, rémunérations de dirigeant d'entreprise versés par la société opérationnelle doivent correspondre aux rémunérations antérieures versées aux gérants. Néanmoins, les flux financiers de la société opérationnelle peuvent être supérieurs aux rémunérations antérieures des dirigeants d'entreprise s'il s'avère qu'ils rémunèrent des prestations effectives qui étaient effectuées auparavant (comptabilité, ressources humaines,...) par la société opérationnelle et qui sont dorénavant effectuées par la société de management au prix du marché.

b) Impôt des sociétés

Société opérationnelle :

Suite à l'apport des titres par son gérant à la société holding, la société opérationnelle n'est plus contrôlée par une personne physique mais par une personne morale. Elle ne remplit donc plus (toutes) les conditions visées à l'article 215 du CIR pour pouvoir bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés. Elle sera donc taxée au taux plein de 33,99%.

Société holding (société de management)

La société pourra bénéficier du taux réduit si elle respecte les différentes conditions visées à l'article 215 du CIR.

c)Tantièmes, rémunérations, dividendes

La société de management effectuera des prestations intellectuelles pour la société opérationnelle et se verra rémunérée sous forme de dividende, de tantième ou de management fee.

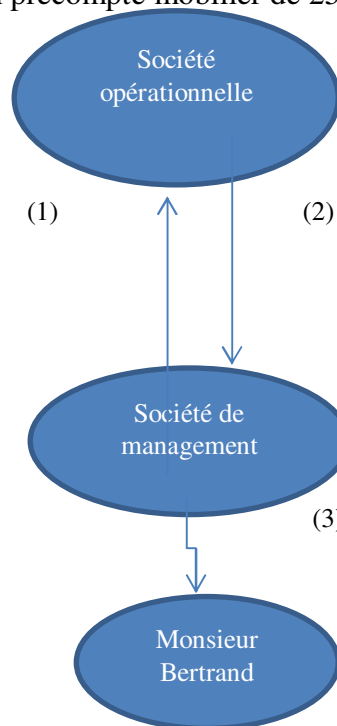
Les différents types de prestations réalisées ainsi que le tarif horaire (de préférence) seront détaillés dans une convention de management.

Le tarif des prestations devra correspondre aux normes du marché.

Distribution de dividendes (après la période de 3 ans):

La distribution de dividende par la société opérationnelle ne sera soumise à aucune retenue à la source.

Quant aux dividendes attribués par la société de management à son ou ses actionnaires, ils seront soumis à un précompte mobilier de 25%.



- (1) La société de management, par l'intermédiaire de son gérant Monsieur Bertrand, effectue des prestations de services pour la société opérationnelle
- (2) En contrepartie, la société opérationnelle paie des management fees ou tantièmes à la société de management. Après 3 ans, un paiement de dividende est également envisageable
- (3) La société de management verse une rémunération de dirigeant d'entreprise à son gérant

Aspects comptables :

Dans le chef de la société de la société opérationnelle :

613000 Management fees

A 550000 Banque

Dans le chef de la société de management :

a) Perception des management fees :

550000 banque

A 7000000 Management fees

b) Rémunération du dirigeant d'entreprises :

618000 Rémunérations du gérant

A 453000 Précompte professionnel

455000 Rémunérations à payer

Deuxième étape:

2.1 Intéressement des futurs associés au développement de la société « Assurance tous risques »

Afin d'intéresser les futurs actionnaires de la société opérationnelle, plusieurs possibilités sont envisagées:

- constitution d'un plan de stock-option
- l'établissement d'une option d'achat portant sur les titres
- les parts sont vendues par le biais d'une rente viagère

2.1. A Constitution d'un plan de stock-option

L'option d'action est dans un procédé par lequel une société permet à ses employés d'acquérir pendant une période déterminée ses actions pour un prix fixé à l'avance.

Le bénéficiaire de l'option pourra donc lever l'option pendant une période fixée.

Il le fera si le prix de l'action est supérieur au prix de souscription.

La particularité de ce système est que le montant de l'avantage est fixé forfaitairement.

Le moment de la taxation est fixé au 60ème jour suivant l'offre pour autant que l'employé approuve l'offre.

Le pourcentage minimum servant à déterminer le montant de l'avantage était fixé à 15% jusqu'au 31 décembre 2011.

La loi du 28 décembre 2011 a porté ce montant à 18% aux options proposées après 2011.

Néanmoins, sous certaines conditions, l'avantage est cependant évalué à 7,5% (options

offertes avant 2012) ou 9% options offertes après 2011) de la valeur des actions sous-jacentes, majorée, lorsque l'option expire plus de cinq ans à compter de l'offre, de 0,5% de cette valeur par année ou partie d'année au-delà de la cinquième année.

Ces conditions sont les suivantes:

- le prix d'exercice de option est déterminé de manière définitive au moment de l'offre;
- il est stipulé dans la convention d'option que l'option ne peut être exercée avant l'expiration de la troisième année civile suivant celle de l'offre, ni après l'expiration de la dixième année qui suit celle de l'offre ;
- la convention d'option stipule que l'option ne peut être cédée entre vifs;

Cotisations sociales:

En principe, le montant de l'avantage n'est pas soumis aux cotisations sociales.

Précompte professionnel:

La valeur de l'avantage est soumise au précompte professionnel conformément aux règles et aux taux prévus pour les indemnités et allocations payées occasionnellement ou périodiquement.

Plan d'octroi des options sur actions :

L'octroi des options sur actions pourrait par exemple se faire sur base de 3 % par an.

L'imposition sera donc la suivante:

1. Valeur des actions cédées : $1.500.000,00 * 2\% = 30.000,00$ euros
2. Montant de l'avantage: $30.000,00 \text{ euros} * 9\% = 2.700,00$ euros
3. Taxation de l'avantage: $2.250,00 \text{ euros} * 54\%$ (taux marginal d'imposition):
1.458,00 euros

A) Coût total pour la personne en cas de levée de option sur action:
 $30.000,00 \text{ euros} + 1.458,00 \text{ euros} = 31.215,00 \text{ euros}$

B) Coût total pour la personne physique en cas de non levée de l'option sur l'action
Impôt payé sur l'avantage : 1.458,00 euros

Les personnes intéressées ne lèveront donc l'option sur l'action que s'ils sont certains que la valeur de l'action au moment de la levée de l'option est supérieure au prix déterminé par l'option.

Dans le cas contraire, les intéressés ne lèveront pas l'option mais auront été imposés sur une base forfaitaire au moment de l'acceptation de l'offre.

Inconvénient pour les deux intéressés

Les 2 personnes intéressées devront financer le rachat des actions par leurs fonds propres.

Eu égard de la situation financière des 2 intéressés, cette opération semble difficilement envisageable.

2.1. B Accorder une option d'achat portant sur les titres

Cette offre d'achat peut être facilement mise en place par une convention d'offre d'achat de titre.

Par rapport au stock-option, la convention présente l'avantage que l'option pourra être exercée soit par le collaborateur et le fils ou par toute société qu'il désignerait (l'offre d'achat est cessible).

Le financement de l'acquisition pourrait donc se faire par l'intermédiaire d'une société de management.

Par ailleurs, l'offre d'achat est également avantageuse dans le chef du collaborateur et du fils de Monsieur Bertrand car ils ne seront pas imposés à l'impôt des personnes physiques étant donné qu'ils ne reçoivent aucun avantage imposable.

De plus, on veillera à ne pas faire payer aux futurs acquéreurs l'enrichissement de la société qui résulte du fruit de leur travail.

On fera en sorte que le prix ne comprenne pas l'augmentation de valeur des parts sociales depuis la date de l'offre d'achat jusqu'à la levée de l'option.

2.2. Constitution d'une société de management par votre collaborateur et votre fils

Votre collaborateur et votre fils constitueront chacun leur société de management.

Elles auront pour objet social principal : « la détention et la gestion de participation Financière ».

2.3. Acquisition des parts sociales de la société « Assurance Tous Risques »

Lorsque les 2 sociétés de management auront été constituées, la société de management vendra à chaque société holding un pourcentage des parts sociales de la société « Agence tout risque » par le biais d'une convention de cession de parts.

Suite à la vente de ces parts, la société de management de Monsieur Bernard enregistrera des plus-values.

Ces plus-values sont exemptées en vertu de l'article 192 CIR.

2.4. Financement de l'acquisition de parts

Les 2 sociétés de management nouvellement constituées, ne disposant pas des moyens financiers suffisants pour acquérir les parts sociales, devront probablement recourir à un emprunt.

Afin de rembourser cet emprunt, les 2 sociétés de management auront besoin de revenus qu'elles pourront obtenir par le biais :

- de rémunération de gérant;
- de l'attribution, le cas échéant, de dividendes;
- du versement d'un tantième

A) Rémunération des gérants

Les sociétés effectueront des prestations de management (conseils financiers, ressources humaines, tenue de la comptabilité) pour la société opérationnelle. Ces prestations seront rétribuées par le biais de management fees. Ces rémunérations sont des revenus imposables à l'impôt des sociétés pour les sociétés de management.

Dans le chef de la société débitrice de ces revenus, ils seront considérés comme des charges fiscalement déductibles moyennant le respect de certaines conditions, notamment celles de l'article 49 du CIR.

Il conviendra de préciser (dans les statuts ou par la publication au Moniteur Belge de la nomination de 2 nouveaux gérants de la société opérationnelle) que les sociétés de management seront rémunérées pour leur mandat en tant que gérantes de la société opérationnelle.

B) Attribution d'un tantième

La société opérationnelle peut décider d'attribuer un tantième à la société de management lors de l'affectation du résultat.

Il s'agit en quelque sorte d'un bonus attribué en sus des rémunérations afin de récompenser les dirigeants pour les bons résultats obtenus.

D'un point de point juridique, il serait préférable que ce tantième soit justifié par des prestations effectives des gérants.

Le tantième viendra diminuer le bénéfice imposable de la société opérationnelle pour l'exercice où il est octroyé.

Quant à la société de management, le tantième sera taxable lors de l'exercice où l'assemblée générale l'a octroyé.

Il y a donc un décalage entre la période où le tantième est déductible et le moment où le tantième est taxable.

C) Versement de dividendes:

En cas de bénéfice, la société opérationnelle peut également attribuer des dividendes à ses actionnaires.

Dans le chef des sociétés de management, ces dividendes constitueront des revenus définitivement taxés moyennant le respect des conditions suivantes (article 202 du CIR)

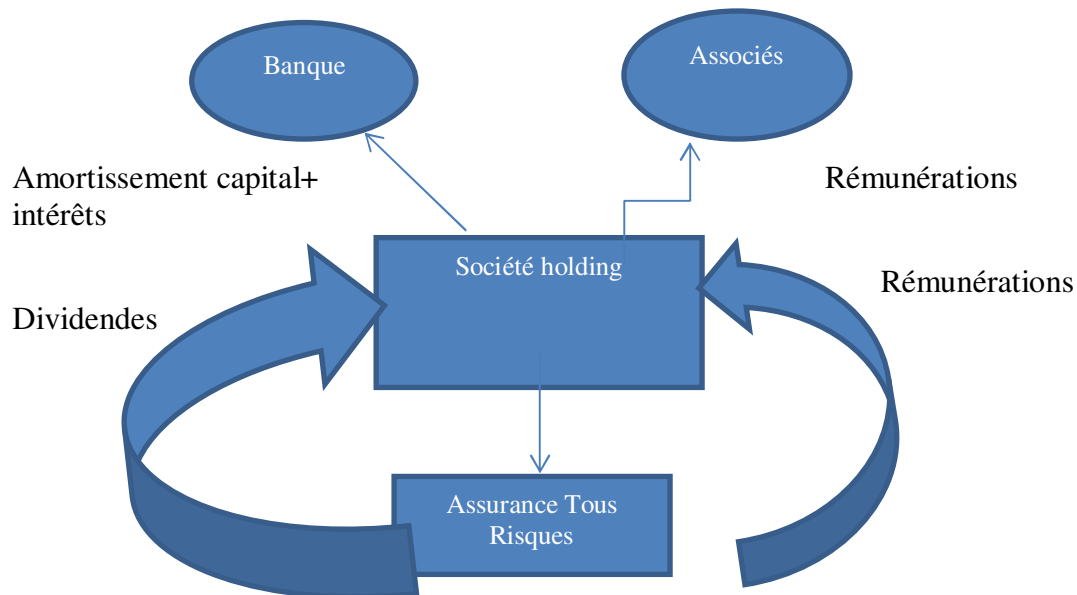
Qu'à la date d'attribution ou de mise en paiement de ceux-ci, la société qui en bénéficie, détienne dans le capital de la société qui les distribue une participation de 10% au moins ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2.500.000,00 euros;

Que ces revenus se rapportent à des actions ou parts qui sont ou ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins 1 an.

Contrairement aux rémunérations et aux tantièmes, les dividendes seront taxés dans le chef de la société opérationnelle.

En pratique, il serait intéressant que les sociétés de management perçoivent des rémunérations équivalentes à leurs charges. Les dividendes quant à eux, permettraient aux sociétés de rembourser leur emprunt.

Schématiquement, les flux financiers se présentent de la manière suivante :



2.5 Convention de vente et convention d'associés:

Une convention d'associés est un acte qui est rédigé parallèlement aux statuts. Ce contrat est établi soit à la constitution de la société soit lors de l'entrée de nouveaux actionnaires.

Etant donné que ce contrat n'est connu que par les associés et qu'il n'est pas enregistré, les dispositions ne sont pas opposables aux tiers.

Afin d'assurer la pérennité de la société opérationnelle, une convention d'associés pourrait être conclues.

Elle comporterait par exemple les clauses suivantes:

- Certains actes de gestion qui dépassent un certain seuil devront faire l'objet, au préalable, d'une décision à l'unanimité du conseil de gérance;
- Le montant de la rémunération des gérants ;
- Cause d'inaliénabilité des actions: chacun des associés s'engage à ne pas céder ses actions et à ne pas les mettre en gage;
- Option d'achat croisées: chaque associé dispose d'une option d'achat sur les parts des autres associés ;

- Clause de résolution de conflit: si un conflit survient entre les associés, ils pourront le résoudre à l'amiable (exemple : en faisant appel à un tiers médiateur)

2.1.C. Cession des parts par le biais du service d'une rente viagère

Les parts peuvent être vendues pour un prix qui tiendra compte des résultats futurs par exemple par le biais du service d'une rente viagère (pour une durée convenue). Monsieur Bertrand percevra alors prix payable par les acheteurs en l'occurrence les sociétés de management de votre fils et de votre collaborateur.

CAS PRATIQUE : LE BONI DE LIQUIDATION – ARTICLE 537 DU CODE DES SOCIÉTÉS

Dans le cadre de mon travail de gestionnaires de dossiers dans une fiduciaire, j'ai réalisé les démarches pour un de mes clients pour effectuer la distribution d'un dividende subissant un précompte mobilier de 10% et par la suite, incorporé au capital social.

Les démarches suivantes ont été effectuées :

1. Rédaction d'un procès-verbal d'une assemblée générale extraordinaire avec pour ordre du jour
 - Distribution de dividendes ;
 - Déclaration d'intention de procéder à une augmentation de capital
2. Etablissement de la déclaration au précompte mobilier (27/12/2013- voir annexe)
3. Paiement du précompte mobilier le 30 décembre 2013
4. Paiement du dividende à l'associé unique le 28 janvier 2014
5. Assemblée générale extraordinaire devant le notaire le 10 février 2014 (voir annexe)
6. Libération du capital le 13 février 2014

ACTU +
Société Privée à Responsabilité Limitée
Rue des Combattants, 2
BE-1160 Bruxelles
TVA : BE 0999.999.999 – RPM : Bruxelles

**Procès-verbal dressé le 24 décembre 2013 par l'associé unique
agissant en qualité d'assemblée générale extraordinaire**

L'an deux mille treize, le vingt-quatre décembre,
au siège social,

S'EST TENUE

L'Assemblée Générale Extraordinaire de la Société Privée à Responsabilité Limitée
« ACTU + ».

ORDRE DU JOUR

Je soussigné, Bernard Laville, demeurant à 1000 Bruxelles, Grand Place, 64.

Agissant en ma qualité de seul et unique associé et gérant de la Société Privée à
Responsabilité Limitée « ACTU + », ayant son siège social à 1160 Bruxelles, rue des
Combattants, 2.

Déclare avoir rédigé comme suit le procès-verbal de la présente Assemblée Générale
Extraordinaire appelée à délibérer et statuer sur les points portés à l'ordre du jour, à savoir :

- Distribution de dividendes ;
- Déclaration d'intention de procéder à une augmentation de capital.

Dans le cadre des dispositions transitoires prévues par l'article 537 CIR 1992, l'associé
et gérant unique expose que la société a la possibilité de procéder à la distribution de dividendes
qui, moyennant le respect des conditions prescrites, sont soumis à un précompte mobilier de
10%. L'une de ces conditions requiert que les dividendes reçus soient immédiatement
incorporés dans le capital.

L'associé unique, agissant en qualité d'assemblée générale, prend les décisions
suivantes.

Première résolution
Distribution de dividendes

L'associé unique approuve la distribution en cours d'exercice d'un dividende brut de
350,00 EUR par part sociale et ce, par prélèvement sur le bénéfice reporté, soit un dividende
brut d'un montant total de 65.100,00 EUR (186 parts sociales x 350,00 EUR).

Les dividendes ainsi attribués sont – après retenue du précompte mobilier au taux de 10% déterminé conformément à l'article 537 CIR 1992 – payables à partir du 27 décembre 2013.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité des voix.

Deuxième résolution

Déclaration d'intention de procéder à une augmentation de capital

L'associé unique exprime son intention de procéder à une augmentation de capital en numéraire d'un montant de 58.590,00 EUR et ce, par incorporation des dividendes perçus conformément à la première résolution prise ci-avant.

En vue de constater l'augmentation de capital par acte authentique conformément aux dispositions du Code des Sociétés, l'assemblée convient de se réunir à nouveau - devant Notaire - avant le 31 mars 2014.

En foi de quoi, j'ai dressé le présent procès verbal, lieu et date que dessus, lequel sera consigné dans le registre des procès verbaux de la société.

ø

ø

(signature)

Bernard Laville,
L'associé unique

CONCLUSION

La réalisation de ce mémoire nous a permis d'avoir une meilleure compréhension du fonctionnement de la société de management, de ses avantages et inconvénients.

De part la réalisation de simulations fiscales, nous avons pu constater que :

- malgré l'accroissement de la pression fiscale notamment sur les dividendes, l'exercice dans le cadre juridique d'une société de management permet encore de réaliser des économies sociales et d'impôts.
- Certaines opérations spécifiques (assurance EIP, démembrement de propriété, cession de fonds civil) sont intéressantes d'un point de vue fiscal et ce, tant dans le chef du dirigeant d'entreprise que de la société de management;
- Qu'il existe des rémunérations alternatives qui sont avantageuses dans le chef de la société et de dirigeant.

Néanmoins, la constitution d'une société de management engendre certains coûts supplémentaires (frais de constitution, honoraires du comptable plus élevés, cotisation à charge des sociétés.....).

Il conviendra donc d'analyser la situation fiscale du contribuable (niveau des revenus) avant de créer ce type de société.

Par ailleurs, l'administration fiscale a dans sa ligne de mire les opérations (ex démembrement de propriété) ne respectant pas une certaine réalité économique et qui procure un avantage abusif au dirigeant au détriment de la société.

Vu l'importance des sanctions, il sera préférable de procéder à une analyse minutieuse de l'opération envisagée.

Par après, il y aura lieu de respecter les conséquences de la construction mise en place.

BIBLIOGRAPHIE

Livre

Le Passage en société - Tome 1: Stratégie fiscale, Emmanuelle Degrève, Tax & Management Edition, 2009

Syllabus

La société de management - 20/11/2012- Séminaire BMFS Académy

Le passage en société 30 janvier 2013, Stéphane Mercier, Les rendez-vous fiscaux de l'EPHEC

Les sociétés de management, octobre 2013, Roland Forestini, Les rendez-vous fiscaux de l'EPHEC

La société de management: outil du dirigeant d'entreprise, 31 mars 2010, BDO

Société de Management et management fées - Enjeux et difficultés, séminaire Solvay du 9 mars 2012, orateur Olivier Robijns

La société de management - juin 2012- Séminaire Van Ham & Van Ham

Articles de journaux

Les sociétés de management en 2012, Pacioli n°345 IPCF- 20 août- 2 septembre 2012

Passer en société: est-ce encore intéressant? Société de management.....Trends du 5 juillet 2012

La société de management reste avantageuse, Le guide de l'indépendant de novembre 2012- L'Echo

Internet :

Site internet d'HLB Sefico

ANNEXES

- 1) Exemple de convention de management
- 2) Clauses du contrat de management
- 3) Comparaison entre la taxation d'un dividende ordinaire et le distribution d'une réserve de liquidation
- 4) Déclaration au précompte mobilier (article 537 CIR 92)
- 5) Acte notarié – augmentation de capital (article 537 CIR 92)

2) CLAUSES DU CONTRAT DE MANAGEMENT

Afin de sécuriser la convention^{1 2}, il convient d'éviter toute clause qui aurait pour but de créer un lien direct entre le maître de l'ouvrage et le gestionnaire de la société de management.

A cette fin, les parties veilleront à éviter:

- De faire signer la convention de management par la personne qui exercera la mission;
- De prévoir des dispositions en matière de vacances et de maladie;
- De prévoir une collaboration exclusive;
- De prévoir le paiement d'un pécule de vacances,
- De prévoir le paiement d'une assurance groupe;
- De prévoir des mesures de contrôle;
- De prévoir des horaires, bien qu'il soit admis d'indiquer que la société de management consacrerait un temps déterminé à l'exécution de sa mission, l'essentiel consistera alors à ne pas faire coïncider le temps déterminé avec le temps d'un employé.
- ,.....

¹ Exemple de convention repris au séminaire BMFS Academy- Société de management 2011-2012

² Stanislas van Wassenhove, Avocat au barreau de Bruxelles, Séminaire Vanham & Van Ham, chapitre : Les aspects sociaux de la société de management et les risques de requalification