REVUE TRIMESTRIELLE DE LA FISCALITE BELGE

2012/Numéro 26

Camille VANDENBOSCH
Frédéric PIRET

SOMMAIRE

Article 1

Les Management Fees : étude d'un cas pratique entre sociétés belges 5

Par Camille VANDENBOSCH

Article 2

Vente d'un immeuble : quel régime fiscal à l'impôt des personnes physiques ? 165

Par Frédéric PIRET

Les Management Fees : étude d'un cas pratique entre sociétés belges

Par Camille VANDENBOSCH

.

La présente étude est le travail de fin d'études présenté par l'auteure, sous la direction des professeurs Mme Turkan Ak et M. Roland Rosoux, en vue de l'obtention d'un baccalauréat en comptabilité à l'EPHEC.

1. INTRODUCTION

1.1. Définition des management fees

Les management fees sont des honoraires facturés pour la gestion ou le conseil de sociétés.

Il convient de distinguer plusieurs hypothèses :

- prestations de services intra-groupes (entre sociétés belges ou non);
- management fees et financement de l'acquisition des actions d'une société belge;
- sociétés de management;
- management fees payés à un dirigeant personne physique.

1.2. Avantages

Cette technique est souvent utilisée au sein d'un groupe de sociétés car elle permet un « transfert de bénéfice » par l'intermédiaire de prestations de management facturées par les sociétés en perte aux sociétés réalisant des bénéfices.

Le succès des sociétés de management est également dû à la fiscalité particulièrement lourde sur les revenus du travail en Belgique. La rémunération des actionnaires de la société de management par voie de dividendes subira une charge fiscale sensiblement moindre que l'impôt et les cotisations sociales applicables dans le cadre d'un contrat de travail employé[1].

1.3. Inconvénients

Le recours à ce système fiscalement très avantageux doit néanmoins s'accompagner de diverses précautions particulières, afin d'éviter une remise en cause de l'opération envisagée et le risque d'une double imposition en cas de rejet de la déduction de ces management fees au titre de frais professionnels.

---

[1] HENDRICKX, P.-P. et MALHERBE, J. « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.*, janvier 2008, n° 1, pp.1-26.

En effet, depuis plusieurs années, l'administration fiscale porte une attention très particulière à ce type de « montage ». Une cellule dépendant du ministère des Finances et dont l'objet est de lutter contre les abus de la personnalité morale, a notamment été créée dans le but de rendre moins accessibles les conditions de déductibilité des management fees lorsqu'ils sont versés au profit de sociétés[2].

On doit en effet constater que les conditions de déduction des management fees imposées par l'administration sont de plus en plus strictes et qu'elles sont bien souvent confirmées par la jurisprudence.

Le recours aux management fees fait souvent perdre aux sociétés le taux réduit à l'Impôt des sociétés (I.Soc.), notamment pour les raisons suivantes :

- l'article 215, alinéa 3, 4° du C.I.R. 1992 impose qu'une rémunération minimum soit versée à un dirigeant au moins. Bien que cela ne soit pas expressément exigé par le texte légal, l'administration n'admet pas les rémunérations versées à une personne morale pour le respect de cette condition[3];
- l'article 215, alinéa 3, 2° du C.I.R. 1992 exclut du taux réduit les sociétés détenues à plus de 50% par d'autres sociétés;
- l'article 215, alinéa 3, 3° du C.I.R. 1992 exclut du taux réduit les sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable.

1.4. Délimitation du travail

Ce travail de fin d'études se limitera à l'examen des management fees dans le cadre des prestations de services intra-groupes, entre sociétés belges, d'après les critères habituellement retenus par l'administration, la doctrine et la jurisprudence concernant la déductibilité de ces management fees, en attirant l'attention sur certaines précautions à prendre.

---

2 Art. 31 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002, p. 58817.

3 LEMAIRE, C. « Variations fiscales sur la société de management (II) », *Signaux fiscaux*, n° 11/37-01, 11 octobre 2011, www.monkey.be.

Cette problématique sera envisagée sous trois aspects : l'I.Soc., la TVA et la législation sociale, et portera sur l'interprétation de la législation y afférente, du point de vue de l'administration fiscale, de la doctrine et de la jurisprudence belge.

Elle sera ensuite illustrée par un cas pratique de prestations de management dans un groupe de sociétés belges.

1.5. Objectif

Le but est d'établir une synthèse de recommandations à suivre pour éviter le rejet des Management Fees au titre de frais professionnels déductibles.

2. COMPTABILISATION DES MANAGEMENT FEES

2.1. Ecritures comptables

Dans le chef de la société qui effectue les prestations (journal de ventes) :

« 400 » Client
à
« 700 » Prestations de Management Fees
« 451 » TVA due

Dans le chef de la société reçoit les prestations (journal d'achats) :

« 6133 » Prestations de Management Fees
« 411 » TVA à récupérer
à
« 440 » Fournisseur

N.B. : la TVA n'est pas toujours due sur ces prestations (voir chapitre 4).

2.2. *Date de la comptabilisation*

2.2.1. Droit comptable

Pour les entreprises commerciales et industrielles belges devant tenir une comptabilité complète telle que définie par la loi du 17 juillet 1975[4] relative à la comptabilité des entreprises, le principe comptable de rapprochement des charges et des produits au compte de résultat de l'exercice comptable est établi par l'article 33 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, portant exécution du Code des sociétés[5].

Selon ce principe comptable, il s'impose, en termes d'enregistrements au sein du compte de résultat, d'attribuer à chaque exercice comptable les charges et les produits qui y sont relatifs, compte tenu de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de la société.

Il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain.

2.2.2. Droit fiscal

Selon l'article 49 du C.I.R. 1992[6] : « À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable (…) ».

---

4 L. du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, *M.B.*, 4 septembre 1975.

5 Art. 33 de l'A.R. du 30 janvier 2001, *M.B.*, 6 février 2001, 1ère édition, p. 3008; *Erratum* au *M.B.*, 27 février 2001, n° 55, 3ème édition, p. 6149.

6 A.R. du 10 avril 1992 du C.I.R. 1992, *M.B.*, 30 juillet 1992, p. 17120.

Les frais sont exposés dès le moment où ils sont effectivement payés ou lorsqu'ils acquièrent le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et qu'ils sont comptabilisés comme tels[7] (voir également le point 3.1.2).

2.2.3. Jurisprudence belge

La Cour de cassation en 1997[8] a reconnu comme un principe général du droit fiscal belge le fait que dans le silence de la loi fiscale en matière d'entreprises et de sociétés, c'est le droit comptable qui s'applique.

Le droit commun, dont comptable, prime donc sur le droit fiscal.

Le droit fiscal peut y déroger mais il doit alors le mentionner explicitement.

3. TRAITEMENT FISCAL DES MANAGEMENT FEES A L'IMPOT DES SOCIETES

3.1. Les management fees doivent être considérés comme des frais professionnels pour être déductibles fiscalement

Pour être déductibles au titre de frais professionnels, les management fees doivent respecter les conditions reprises dans l'article 49 du C.I.R. 1992.

Bien que cela soit largement critiqué par la doctrine, il faut tenir compte du fait que l'administration et la jurisprudence récente sont de plus en plus exigeantes quant aux preuves à rapporter par le contribuable.

Il s'agit ici d'attirer l'attention sur les éléments retenus lors des litiges portant sur la déductibilité des management fees.

---

7 Com.IR 1992, n° 49/3, www.fisconet.be.

8 Cass., 20 février 1997, *Bull. contr.*, 1997, n° 777, pp. 2755-2760.

3.1.1. Législation fiscale

L'article 49 du C.I.R. 1992[9] rassemble les conditions à respecter pour qu'une charge soit considérée comme professionnelle et donc déductible fiscalement :

« À 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. »

L'article 53, 1° du C.I.R. 1992[10] ajoute également que les dépenses ayant un caractère personnel ou non nécessitées par l'exercice de la profession ne constituent pas des frais professionnels.

3.1.2 Analyse de la 1ère condition imposée par la loi : « avoir été faits ou supportés pendant la période imposable »

Il s'agit ici d'analyser l'interprétation de cette condition, dans le cadre des management fees, du point de vue de l'administration fiscale et de la jurisprudence.

3.1.2.1. Directives et commentaires administratifs

Les frais sont exposés dès le moment où ils sont effectivement payés ou lorsqu'ils acquièrent le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et qu'ils sont comptabilisés comme tels[11].

---

9 *Op. cit.* 6.

10 *Ibidem.*

11 *Op. cit.* 7.
N.B. : le mot « comptabilisées » qui figure à l'art. 49, al. 2, C.I.R. 1992, ne signifie pas que les commerçants doivent tenir une comptabilité complète telle qu'elle est prévue par la loi du 17 juillet 1975, relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (Com.IR 1992, n° 49/7, www.fisconet.be).
Toute comptabilité doit être admise pour autant que les livres produits soient appuyés de documents justificatifs et que l'ensemble puisse être considéré comme étant suffisamment sincère et exact pour déterminer avec précision les revenus imposables des redevables (voir 340/6 à 30).

Sont considérées comme dettes ou pertes « liquides et certaines », celles qui existent sûrement et dont le montant est connu à la fin de l'année ou de l'exercice comptable[12].

3.1.2.2. Jurisprudence belge

Il est important de souligner que, pour les entreprises commerciales et industrielles belges devant tenir une comptabilité complète, les frais sont exposés lorsqu'ils acquièrent le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et qu'ils sont comptabilisés comme tels.

Il n'y a, dans ce cas, pas de choix possible.

En effet, le bénéfice imposable des entreprises est déterminé conformément aux règles comptables sauf si la loi fiscale y déroge expressément.

Selon les règles comptables imposées par le Code des sociétés, il s'impose, en termes d'enregistrements au sein du compte de résultat, d'attribuer à chaque exercice comptable les charges et les produits qui y sont relatifs.

Malgré le fait que l'article 49 du C.I.R. 1992 ne dise rien sur l'obligation de comptabiliser les dettes certaines et immuables (frais effectivement payés ou frais à caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et comptabilisés comme tels), le droit commun doit être suivi. Cela implique que ces entreprises sont obligées de comptabiliser leurs frais dans l'année comptable[13].

3.1.2.3. Conclusion et recommandations

Dans le cas des prestations de management facturées entre deux sociétés belges, cette condition sera automatiquement remplie, ces sociétés étant astreintes à la tenue d'une comptabilité conformément aux dispositions du droit comptable.

---

12 Com.IR 1992, n° 49/9, www.fisconet.be.

13 Gand, 5 octobre 2004, *T.F.R.*, 2005, liv. 279, p. 341; Anvers, 17 février 2009, non publié; *Contra* Civ. Mons, 9 octobre 2008, Rôle n° 02/2352/A, www.fiscalnet.be.

3.1.3. Analyse de la 2ème condition imposée par la loi : « avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables »

Il s'agit ici d'analyser l'interprétation de cette condition, dans le cadre des management fees, du point de vue de l'administration fiscale, de la jurisprudence et de la doctrine.

3.1.3.1. Directives et commentaires administratifs.

Le fardeau de la preuve du caractère professionnel des frais que le contribuable veut déduire de ses revenus imposables, incombe toujours au contribuable[14].

Les frais doivent nécessairement se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle pour être déductibles[15].

Ce lien de nécessité ne vise pas l'opportunité ou l'utilité des frais, mais bien leur caractère professionnel, et le fait que ces dépenses n'auraient pas été assumées si l'activité professionnelle n'avait pas été exercée[16].

En effet, l'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité ou l'utilité des frais qu'il a plu au contribuable de faire, mais elle peut toutefois vérifier leur réalité et contrôler leur nature[17].

Seront donc rejetées les dépenses personnelles ou non nécessaires à la profession[18].

---

14 Com.IR 1992, n° 49/21, www.fisconet.be.

15 Com.IR 1992, n° 49/11, www.fisconet.be.

16 Il n'est pas nécessaire que les frais aient été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus de l'année ou de l'exercice comptable au cours de laquelle (duquel) ils ont été faits : il peut suffire que lesdits frais concourent à l'acquisition ou à la conservation de revenus professionnels (Com.IR 1992, n° 49/12, www.fisconet.be).

17 Com.IR 1992, n° 49/15, www.fisconet.be.

18 Com.IR 1992, n° 53/1, www.fisconet.be.

3.1.3.2. Jurisprudence belge

Le simple fait que la dépense ait été réalisée par une société, être moral créé en vue d'une activité lucrative, ne permet pas de déduire qu'elle a un caractère professionnel et peut être déduite de son bénéfice brut[19].

Bien plus, la jurisprudence actuelle exige la nécessité d'un lien de causalité entre la dépense et l'activité sociale ou l'objet social de la société (tel que défini dans ses statuts)[20].

Le fait que les prestations de gestion de la société de management aient permis à la société qui en a profité de dégager des bénéfices, a été invoqué pour justifier que les dépenses liées à cette gestion ont été exposées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables[21].

3.1.3.3. Doctrine

Majoritairement, la doctrine condamne l'interprétation faite par la jurisprudence de la 2ème condition de l'article 49 du C.I.R. 1992, qui exige que les frais soient inhérents à l'activité sociale de la société pour être déductibles au titre de frais professionnels[22].

Selon cette doctrine, la condition de cet article selon laquelle les frais doivent avoir été supportés « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » vise un lien de finalité entre la dépense et le revenu imposable et non pas un lien de nécessité entre la dépense et

---

19 Cass., 3 mai 2001, rôle n° F.99.0 159.F, *R.G.*, n° 253.

20 Cass., 12 décembre 2003, rôle n° F.99.0080.F., *Act. fisc.*, n° 11, 2004, p. 6 et *F.J.F.*, 2004, n° 131.; Cass., 19 juin 2003, *J.D.F.*, 2004, pp. 65 et s.; Cass., 3 mai 2001, (en cause A.C. LABORATORIES), *R.P.S.*, 2001, Liv. 4, p. 368; Cass., 18 janvier 2001, (en cause DERWA), 2001, *J.D.F.*, pp. 156 et s.

21 Mons, 30 juin 2006, *F.J.F.*, 2008/106, www.monkey.be.

22 AFSCHRIFT, T., Examen critique de quelques arrêts récents de la Cour de cassation, Le droit fiscal des entreprises en 2003 – Législation et jurisprudence, Ed. J.B.B., 2003, pp. 185 et s.; DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be; PHILIPPART DE FOY, B., L'arrêt DERWA : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? Un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif ?, Mélanges John Kirkpatrick, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 805-828.

l'activité. De l'utilisation des termes « en vue de » par l'article 49 du C.I.R. 1992 découle que seule la finalité de la dépense, consistant en l'objectif d'acquisition ou de conservation d'un revenu, est exigée.

Cette condition est respectée dès lors qu'en l'absence d'activité, le contribuable n'aurait pas recouru à cette dépense[23].

Des dépenses peuvent être déduites même si elles n'ont pas encore produit de revenus. La simple possibilité d'obtenir un revenu imposable suffit[24].

« La loi précise : « revenus imposables », mais il faut lire « revenus professionnels » c'est-à-dire tout revenu soumis à un régime fiscal, que ce régime soit constitué par une taxation effective, par un régime de taxation sous déduction partielle ou encore par une exonération, conditionnelle ou non, la loi n'exigeant par contre en aucun cas que les revenus soient effectivement imposés[25] ».

3.1.3.4. Conclusion et recommandations

Selon moi, le fait que la notion de dépense professionnelle ne fasse l'objet d'aucune définition légale entraîne à cet égard une confusion certaine et ce, notamment, au sein de la jurisprudence[26].

Je partage la position de la doctrine et estime que le caractère professionnel des management gees, qui correspondent à la rémunération pour la gestion d'une entreprise, ne devrait pas être contesté sur la base de cette 2ème condition de l'article 49 du C.I.R. 1992, ces services étant en effet nécessaires à l'activité de la société[27].

Bien que je les estime critiquables, les exigences de cette jurisprudence actuelle majoritaire doivent être prises en compte.

---

23 DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, , avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be.

24 Mons, 1er octobre 2004, *F.J.F.*, 2005, liv. 7, p. 662, note G. MATRAY.

25 KIRKPATRICK, J., Le régime fiscal des sociétés en Belgique, 2ème édition, 1995, Bruxelles, Bruylant, p. 117.

26 Conclusion également constatée par DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be.

27 *Op. cit.* 1.

La rédaction des statuts des sociétés revêt donc une grande importance.

Les prestations de management doivent être inhérentes à l'objet social de la société bénéficiaire.

Si la société qui perçoit des management fees est désignée comme administrateur de la société qui les attribue, il faudra veiller à ce que les statuts de cette dernière prévoient que le mandat des administrateurs puisse être rémunéré.

En effet, lorsque le mandat est appelé à être exercé à titre gratuit et que, néanmoins, les prestations effectuées par les administrateurs sont plantureusement rémunérées, cela peut être considéré comme un indice d'absence de prestations réelles[28].

Ces prestations de « gestion de société » devront être reprises dans l'objet social de la société de management, qui ne peut déroger au principe de la spécialité statutaire[29].

3.1.4. Analyse de la 3ème condition imposée par la loi : « justifier la réalité et le montant des frais »

Il s'agit ici d'analyser l'interprétation de cette condition, dans le cadre des management fees, du point de vue de l'administration fiscale, de la jurisprudence et de la doctrine.

3.1.4.1. Directives et commentaires administratifs.

Le fardeau de la preuve du montant, de la réalité et du caractère professionnel des frais que le contribuable veut déduire de ses revenus imposables, incombe toujours au contribuable.

La seule preuve à rapporter par l'administration est la preuve de l'absence de justification par le redevable[30].

---

28 Bruxelles, 7 septembre 2005, *Fisc. Act.,* 2006, n° 11, p. 1.
29 L. du 6 mars 1973, art. 526 C.S..
30 Com.IR 1992, n° 49/21, www.fisconet.be.

L'administration considère notamment comme preuve la facture, le reçu fiscal visé à l'article 320, § 1er du C.I.R. 1992 quand il est obligatoire, ou toute autre pièce imposée par une disposition légale ou réglementaire quelconque[31].

Ce n'est que lorsqu'il est impossible de justifier ces frais par des documents probants que le contribuable peut avoir recours à tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, y compris les présomptions de l'homme, mais à l'exclusion du serment[32].

Les frais dont le montant n'est pas justifié peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration[33]. Ce principe, applicable aux personnes physiques, exclut *a priori* les sociétés pour lesquelles, s'agissant de revenus ayant la nature de bénéfices, seuls des frais réels sont envisageables[34].

À défaut d'un tel accord, l'administration doit évaluer ces frais de manière raisonnable[35].

« C'est là une obligation de l'administration qui ne pourrait dans ce cas rejeter purement et simplement les frais déduits par le contribuable, sous prétexte du défaut de documents probants. »[36]

Ce principe est applicable aux personnes physiques mais n'exclut pas *a priori* les sociétés.

---

31 Com.IR 1992, n° 49/19, www.fisconet.be.

32 Il doit s'agir, soit de frais professionnels dont les documents probants ont été détruits, volés ou égarés par inadvertance, soit de frais professionnels pour lesquels il n'est pas de pratique courante d'exiger ou d'obtenir des documents justificatifs (Com.IR 1992, n° 49/20, www.fisconet.be).

33 Com.IR 1992, n° 49/18, www.fisconet.be (voir aussi art. 50 et 342 du C.I.R. 1992).

34 Com.IR 1992, n° 342/33, www.fisconet.be; Com.IR 1992, n° 342/39, www.fisconet.be.

35 Art. 50, § 1er du C.I.R. 1992.

36 *Op. cit.* 23.

3.1.4.2. Jurisprudence belge

La majorité de la jurisprudence actuelle[37] tend à excéder la simple appréciation du caractère probant ou non des documents invoqués par le contribuable à l'appui de la déductibilité des Management Fees attribués par une société au profit d'une autre société.

Le seul caractère probant des documents invoqués ne suffit pas à prouver la réalité des prestations.

La matérialité des prestations qui ont précédé ou justifié l'établissement desdits documents doit être démontrée.

Cette jurisprudence suit la position administrative qui consiste à ne pas se satisfaire, au titre de preuve de la réalité des prestations, de documents tels que la convention de management ou encore la comptabilité des sociétés concernées, mais exige, dans certains cas, que le contribuable rapporte la preuve de l'utilité réelle, pour la société bénéficiaire, des prestations donnant lieu au paiement de management fees.

L'administration rejette dès lors les management fees au titre de frais professionnels, lorsque les documents probants ne permettent pas de justifier la véracité des prestations (factures avec libellé sommaire, *etc.*), ou lorsque la situation personnelle du contribuable fait douter de l'utilité de ces frais (société de management n'ayant pas les ressources nécessaires pour effectuer ce genre de prestations, existence d'un service similaire au sein de la société bénéficiaire, *etc.*).

Une jurisprudence minoritaire va néanmoins dans un sens contraire.

Le tribunal de première instance de Mons a admis, dans son jugement du 12 janvier 2011, que les rémunérations allouées pour les

---

[37] Bruxelles, 10 octobre 2007, *F.J.F.*, 2008/280, www.monkey.be; Anvers, 2 mai 2003, *Cour. Fisc.*, 2003/543, www.fisconet.be; Anvers, 16 septembre 2002, *R.G.*, n° 01/2828/A, www.monkey.be; Anvers, 7 mai 2002, *R.G.*, n° 1997/FR/200, www.monkey.be; Anvers, 9 avril 2002, *R.G.*, n° 1997/FR/224, www.monkey.be; Anvers, 18 mai 1999, www.waw.be/idefisc/articles/contratmanagement.html; Anvers, 18 mars 1999, *F.J.F.*, n° 99/154, www.monkey.be; Liège, 21 octobre 1998, *R.G.*, n° 36/95 et 196/97, www.monkey.be; Bruxelles, 25 novembre 1995, *F.J.F.*, n° 96/39, www.monkey.be.

prestations de management sont implicitement confirmées par les assemblées générales approuvant les comptes annuels[38].

Le tribunal de première instance de Liège, dans son jugement du 9 janvier 2007, a estimé que, dès lors qu'il ne ressort nullement des pièces présentées que les prestations seraient fictives, les pièces présentées par le contribuable à titre de preuves de la réalité des prestations bénéficient, sauf preuve contraire, d'une présomption d'exactitude. C'est à l'administration qu'il incombe de renverser cette présomption et d'établir que les documents fournis ne répondraient à aucune prestation effective[39].

La preuve de la réalité du montant des management fees est également soumise à des exigences assez strictes.

Le montant des management fees doit être calculé selon la méthode prévue dans la convention[40].

Selon la Cour de cassation, il faut être en mesure d'expliquer en vertu de quel calcul ou de quelle logique et sur la base de quelles prestations réelles, le montant des redevances a été déterminé[41].

Il n'est pas interdit de rémunérer des prestations sur une base forfaitaire, mais il faut néanmoins prouver le caractère réel et professionnel de ces prestations[42].

Il faut également que l'objet des frais et leur montant soient raisonnables et en proportion avec l'activité professionnelle du contribuable. En effet, lorsque l'administration établit que le montant des prestations est excessif, sur la base de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992, la déduction ne sera admise qu'à concurrence des limites normales[43] (voir point 3.4.2).

En ce qui concerne la possibilité de conclure un accord avec l'administration pour la détermination d'un montant forfaitaire, la jurisprudence est partagée.

---

38 Civ. Mons, 12 janvier 2011, *Actualité*, 20 septembre 2011, www.fiscalnet.be.
39 Civ. Liège, 9 janvier 2007, *Cour. fisc.*, n° 2007/494.
40 Anvers, 18 mars 1999, F.J.F., n° 99/154.
41 Cass., 30 octobre 2008, rôle n°: F.07.0008.F., www.juridat.be.
42 Gand, 14 avril 2004, *T.F.R.*, n° 2005/20 et *F.J.F.*, n° 2004/283.
43 Cass., 27 septembre 1966, *Pas.* 1967, I, p. 121.

En principe, pour les sociétés ne recueillant que des bénéfices au sens fiscal du terme, l'éventualité de frais fixés forfaitairement est exclue[44] (voir point 3.4.3).

3.1.4.3. Doctrine

Une grande partie de la doctrine[45] estime qu'en excédant la simple appréciation du caractère probant ou non des documents invoqués par le contribuable à l'appui de la déductibilité des management fees attribués par une société au profit d'une autre société, la jurisprudence permet à l'administration de s'engager dans la voie (interdite) de l'appréciation de l'opportunité ou de l'utilité d'une dépense effectuée par une société.

Si les actes posés par les parties sont réels et cohérents, ces parties ont le choix de la manière dont elles organisent leurs affaires et ce choix ne peut certainement pas être un motif du rejet des frais exposés.

3.1.4.4. Conclusion et recommandations

Il faut fournir un ensemble d'éléments, dont essentiellement la facture, le contrat et la comptabilité. C'est l'ensemble de ces éléments qui sera considéré comme probant, chacun ne suffisant pas individuellement à rapporter la preuve des prestations.

La situation dans laquelle les management fees sont versés est également prise en compte (compétences, administrateurs communs, *etc.*).

La facture

Même s'il a déjà été admis qu'il n'est pas obligatoire que l'administrateur d'une société adresse des factures à la société qu'il administre pour lui réclamer sa rémunération[46], l'établissement de

---

44 Art. 183, § 1er du C.I.R. 1992.

45 AFSCHRIFT, T., Traité de la preuve en droit fiscal, Larcier, 2ème édition, 2004, p. 116; DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be; HENDRICKX, P.-P. et MALHERBE, J. « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.*, janvier 2008, n°1, pp.1-26.

46 Civ. Namur, 6 février 2008, *F.J.F.*, n° 2556/02, www.monkey.be.

factures ou de notes de débit (détaillées) est tout de même à conseiller, l'absence de celles-ci rendant la preuve de la réalité des prestations plus difficile à rapporter.

La jurisprudence exige souvent que la facture permette de prouver la réalité des prestations et proscrit les libellés trop sommaires, le manque d'indications sur la contrepartie, la nature et le décompte des prestations, ainsi que le manque d'indications sur la période à laquelle se rapportent les prestations.

Une facture irrégulière peut toutefois être considérée comme élément probant si la réalité des prestations est corroborée par d'autres éléments de fait[47].

Le seul fait que les factures relatives à la gestion d'une société ne satisfont pas aux exigences formelles sur le plan de la TVA (absence de numérotation des factures, du numéro d'inscription au registre de commerce et du numéro d'identification à la TVA) ne peut avoir pour conséquence directe qu'elles soient rejetées pour la déduction de frais professionnels en matière d'impôts sur les revenus[48].

En revanche, une certaine jurisprudence a approuvé l'attitude restrictive de l'administration quant à la déductibilité de frais qui ne sont pas justifiés par des factures conformes à la législation relative à la TVA et qui ne répondent pas aux conditions de déductibilité énoncées par l'article 49 du C.I.R. 1992[49].

Il en ressort qu'il est vivement recommandé à la société de management d'établir des factures régulières (ou des notes de débit pour les rémunérations de mandats d'administrateurs), particulièrement claires et détaillées.

Le contrat de management

La convention de management établie entre les sociétés doit s'accompagner de diverses précautions particulières, afin d'éviter une remise en cause de l'opération envisagée.

---

47 Gand, 25 octobre 2001, *R.G.*, n°1997/FR/16, www.monkey.be.

48 Civ. Louvain, 21 mars 2003, *F.J.F.*, 2004, liv. 3, p. 233.

49 Civ. Namur, 28 janvier 2009, rôle n° 1419-07, www.fisconet.be; Civ. Namur, 6 février 2008, *F.J.F.*, n° 2556/02, www.monkey.be; Anvers, 2 mai 2003, *Cour. fisc.*, n° 2003/543.

Elle doit être claire, mentionner le caractère rémunéré des services prestés (décrire clairement le mode de rémunération) et être suffisamment détaillée quant à la nature des prestations effectuées par la société de management, tout en évitant au maximum tout élément pouvant remettre en cause l'indépendance de l'agent ou risquant de créer un lien de subordination.

Elle devra également fixer la durée, le mode de résiliation ou de prorogation du contrat.

Cette convention sera idéalement enregistrée, afin de lui conférer une date certaine.

Le cas échéant, il conviendra de respecter, au moment de la conclusion de la convention, les règles du Code des sociétés en matière de conflit d'intérêt dans le chef des signataires.

Il faut également que les opérations reprises dans la convention aient un but économique et que l'évitement de l'impôt ne soit pas le motif exclusif ou principal de la qualification juridique donnée, à défaut de quoi l'administration, en application de l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992, pourrait opérer une requalification de l'acte.

Eléments qu'il est conseillé d'inclure dans le contrat[50] :

- *Périmètre de la mission*

  Le contrat de management détaille clairement et précisément les prestations qui seront accomplies par la société :

  - objectif de la mission;
  - tâches liées à la gestion journalière et à l'administration de la société;
  - représentation de la société (auprès des clients, des banques, des administrations, *etc.*).

- *Rapports :*
  - comptes annuels;
  - rapport de gestion mensuel (+ détail du contenu de ce rapport).

[50] Décision anticipée n° 700.311, 16 octobre 2007, www.fiscalnet.be.

Il est primordial que la convention soit, par la suite, scrupuleusement respectée, notamment au niveau des rémunérations facturées.

Les parties veilleront également à ce que la convention établie ne viole aucune obligation légale du droit commun.

En effet, en matière fiscale, lorsqu'elle peut établir que les parties n'ont pas accepté les conséquences juridiques de leur convention, ou qu'elle est illicite, l'administration peut invoquer la simulation de l'opération et rejeter la convention.

La comptabilité des sociétés

Le fait que les frais de management comptabilisés par la société gérée possèdent un correspondant en recettes dans la comptabilité de la société qui les a facturés, permet que la comptabilité respective des sociétés puisse constituer un document probant prouvant que cette gestion est effective[51].

Lorsqu'il ressort de la comptabilité de la société que les rémunérations d'administrateur ont effectivement été payées et que la réalité des prestations ne peut être mise en doute, la déduction à titre de frais professionnels des indemnités qui ont été payées doit être admise. Les contribuables peuvent, en application de l'article 49 du C.I.R. 1992, prouver la réalité des frais professionnels « par tous moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment ». En l'espèce, cette condition est remplie[52].

Autres documents probants

La jurisprudence examine tous les éléments pouvant traduire l'intervention : lettres, notes de réunions, échanges de correspondance, attestations du personnel, *etc*.[53]

« Un relevé chronologique des prestations réalisées et de leur nature (type « time-sheet ») est également recommandé »[54].

---

51 Civ. Namur, 17 novembre 2004, www.fisconet.be; Civ. Namur, 11 janvier 2002, www.fisconet.be.

52 Civ. Bruges, 14 mars 2006, *Cour. fisc.*, n° 2006/570.

53 *Op. cit.* 38.

54 LEMAIRE, C. « Variations fiscales sur la société de management (I) », *Signaux fiscaux,* n° 11/36-01, 11 octobre 2011, www.monkey.be.

Compétences et actifs de la société de management mis à disposition lors des prestations effectuées

Peuvent ainsi constituer des indices d'une absence de réalisation des prestations le fait que le bénéficiaire des paiements soit professionnellement actif dans un autre secteur d'activité que celui pour lequel il reçoit ceux-ci, ou encore le fait qu'une société de management ne dispose pas du personnel et de l'infrastructure nécessaires pour fournir les services de gestion et de comptabilité prévus dans une convention conclue avec le contribuable[55].

La Cour d'appel de Liège a, au contraire, estimé qu'il importe peu que la société mère n'ait pas disposé elle-même de l'infrastructure et du matériel nécessaires pour assumer la gestion journalière[56].

Les administrateurs concernés doivent avoir les compétences pour effectuer les prestations de management[57].

Il en est de même pour le personnel de la société de management.

La réalité des prestations sera mise en cause lorsque la société de management ne dispose pas des compétences requises pour ces prestations et qu'elle n'explique pas la manière dont cette activité aurait été effectuée[58].

Mais la jurisprudence rappelle qu'il n'appartient pas à l'administration de juger du caractère adéquat de certaines dépenses, qu'aucune disposition légale n'interdit à une société de confier sa gestion à une autre société et que le fait que la société recoure également à une autre fiduciaire est sans pertinence[59].

---

55 Civ. Louvain, 14 oct. 2005, *Fiscologue*, n° 1004, 25 nov. 2005 et *F.J.F.,* n° 2006/98; Gand, 1er juin 1999, *F.J.F.*, n° 99/253, www.monkey.be.

56 Liège, 26 mars 2010, *Cour. fisc., n°* 2010/472, www.monkey.be; Bruxelles, 19 décembre 2002; *F.J.F.*, n° 2003/136, www.monkey.be et *Fiscologue,* n° 877, 7 février 2003, p. 11.

57 Anvers, 22 juin 1999, *F.J.F.*, n° 99/253, www.monkey.be; Gand, 1 juin 1999, *F.J.F.*, n° 99/253 et *Cour. fisc.*, n° 1999/525, www.monkey.be.

58 Gand, 24 nov. 2009, *Fiscologue,* n° 1218, 17 septembre 2010.

59 Gand, 18 mai 1991, *R.G.F.*, 1992, p. 62.

3.1.5. Conclusion générale à propos de l'interprétation des articles 49 et 53 du C.I.R. 1992

Vu l'importance des décisions rendues dans la même direction quant à l'interprétation des critères de déductibilité, les sociétés ayant recours aux management fees se doivent de prendre toutes les précautions possibles et, selon moi, elles devraient se plier aux exigences, bien que parfois non fondées légalement, de cette jurisprudence actuelle majoritaire.

Je pense que la seule solution qui permettrait de contrer cette interprétation abusive de la loi fiscale par l'administration et la jurisprudence, serait une modification de ces textes de loi.

En effet, les articles 49 et 53 du C.I.R. 1992 sont repris dans la partie « impôt des personnes physiques du C.I.R. 1992 ».

L'application directe, sans adaptation, de ces articles à l'impôt des sociétés est, je pense, la cause des divergences dans l'interprétation des textes.

De plus, il n'y a pas de notion de dépenses privées applicable à l'impôt des sociétés (notion reprise dans ces articles).

On peut peut-être trouver étonnant que l'adage « *in dubio contra fiscum* » n'ait jamais été invoqué.

Selon cet adage, en cas de véritable doute, c'est-à-dire après avoir épuisé toutes les formes d'interprétations possibles, c'est la situation la plus favorable au contribuable qui doit prévaloir. Les lois fiscales sont d'ordre public et doivent, à ce titre, être interprétées et appliquées strictement. Si le texte n'est pas clair, c'est à l'intention exprimée par le législateur qu'il convient de se référer en vue de préciser le champ d'application du texte légal. Si le texte reste néanmoins ambigu ou obscur après épuisement de ces moyens d'interprétation, il doit être appliqué dans le sens qui est le plus favorable au contribuable.

La jurisprudence fiscale a décidé à plusieurs reprises que lorsqu'il existe des doutes quant à la nature de l'erreur (erreur de fait ou

erreur de droit), le bénéfice du doute doit être accordé au contribuable en application de l'adage « *in dubio contra fiscum* » et un dégrèvement d'office doit être accordé[60].

Pour sa part, le ministre des Finances a, à plusieurs reprises, été amené à « recadrer » l'expression en réponse à diverses questions parlementaires dont :

- « À supposer que l'adage « *in dubio contra fiscum* » - utilisé à tort et à travers - soit un principe général de droit, encore cette maxime n'est-elle pas applicable, compte tenu de l'unité du Service public fédéral des Finances, au cas d'une divergence de vues entre fonctionnaires sur l'application de la loi fiscale »[61];
- « J'estime qu'un point de vue différent d'un fonctionnaire sur l'application d'une loi d'impôt n'est pas suffisant pour pouvoir exciper du principe « *in dubio contra fiscum* » ou de situations de conflits internes ou de dualismes »[62];
- « Le principe de légalité des lois fiscales trouve son fondement dans les articles 10, 170, 171 et 172 de la Constitution. Il est inutile de vider de sa substance la règle de l'égalité des Belges devant la loi contenue dans l'article 10 de la Constitution et la règle de l'égalité de tous devant l'impôt contenue dans l'article 172 de la Constitution en se référant à une expression telle que « *in dubio contra fiscum* » face à des constructions juridiques purement fiscales qui déforment la réalité. L'expression « *in dubio contra fiscum* » convient uniquement pour l'article 376, § 1er du C.I.R. 1992, qui est une mesure basée sur l'équité »[63].

---

60 Civ. Namur, 6 avril 2011, rôle n° : 03/2477/A, inédit; Civ. Hasselt, 30 mai 2007, arrêt Z1 07/29, *Cour. fisc.*, n° 2007/528; Civ. Louvain, 6 décembre 2002, rôle n° 01/2772/A, www.fiscalnet.be; Civ. Mons, 27 mars 2002, *F.J.F.*, n° 2002/163; Liège, 11 mai 2001, inédit; Bruxelles, 28 février 2001, *Service Fisco*, n° 00520328, www.monkey.be; Cass., 14 septembre 1990, *F.J.F.*, n° 91/32; Forestini., R. « Het begrip materiële vergissing in artikel 277, § 1er van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen », *T.F.R.*, 1991, p. 367.

61 Question n° 274 de Mme Pieters du 23 février 2004, Questions et Réponses, Ch. repr., sess. 2005-2006, n° 118, p. 22886.

62 Question n° 862 de Mme Pieters du 28 juin 2005, Questions et Réponses, Ch. repr., sess. 2005-2006, n° 102, p. 18436.

63 Question n° 56 de Mme Claes du 14 janvier 2009, Questions et Réponses, Ch. repr., sess. 2009-2010, n° 082, p. 82.

3.2. *Rémunérations d'administrateurs*

Lorsque la société de management est administrateur de la société gérée et que les management fees constituent dès lors des rémunérations de mandat d'administrateur, la déduction de ces frais est soumise à des dispositions particulières.

3.2.1. Législation fiscale

L'article 195 du C.I.R. 1992[64], dispose que les rémunérations allouées aux administrateurs et associés actifs constituent automatiquement des frais professionnels, sans qu'il soit nécessaire de rapporter la justification du caractère professionnel des sommes ainsi allouées.

La modification apportée par la loi à l'article 195 du C.I.R. 1992[65] restreint le champ d'application de cette disposition aux seuls dirigeants d'entreprise au sens de l'article 32 du C.I.R. 1992 (à savoir les personnes physiques).

3.2.2. Analyse générale

La conséquence de cette modification est qu'on ne peut plus affirmer que les rémunérations d'administrateurs constituent automatiquement des frais professionnels[66].

« L'adaptation du texte place sur un pied différent les sommes versées par une entreprise à une société de management de celles immédiatement payées à une personne physique. »[67]

La société ayant recours aux prestations de management devra donc désormais prouver la réalité et le caractère professionnel de ces prestations.

---

64 *Op. cit.* 6.

65 Arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996.

66 Liège, 20 septembre 2006, *R.G.*, n°2005-RG-755, www.fiscalnet.be; Bruxelles, 7 septembre 2005, *T.F.R.*, n° 2006/88; Anvers, 29 juin 2004, *R.G.*, n° 2003/Ar/2285, www.fiscalnet.be; Civ. Anvers, 2 mai 2003, R.*G.*, n° 01/4117/A, www.fiscalnet.be.

67 BOIGELOT, E. « les dirigeants d'entreprise », *R.G.F.*, avril 2007, n° 07/04-02, www.monkey.be.

Néanmoins, lorsque les rémunérations sont allouées à une société de management qui possède la qualité d'administrateur délégué ou d'administrateur chargé de la gestion journalière, on pourrait considérer qu'elles constituent automatiquement des frais professionnels.

En effet, la société agit nécessairement par son intermédiaire et, sauf simulation, la réalité de ses prestations ne peut être contestée.

Tout acte de gestion au sens strict et tout acte de représentation sont automatiquement et nécessairement le fait de la société de management possédant la qualité d'administrateur délégué ou d'administrateur délégué à la gestion journalière.

Selon certains, cette conclusion ne s'applique malheureusement qu'à l'administrateur délégué ou l'administrateur chargé de la gestion journalière, et ne peut pas être étendue au simple administrateur[68].

Pour ma part, je doute que « cette simple formalité » soit suffisante pour que les management fees constituent automatiquement des frais professionnels.

3.3. Problématique des administrateurs communs

Lorsqu'une personne physique est à la fois administrateur de la société qui effectue les prestations de management et administrateur de la société qui reçoit ces prestations, il incombe au contribuable d'établir que les prestations réalisées par la personne physique l'ont été en tant que représentant de la société de management et non en sa qualité d'administrateur de la société gérée.

3.3.1. Position de la jurisprudence belge

Une partie de la jurisprudence considère que lorsqu'une même personne agit à la fois comme administrateur délégué d'une société et comme gérant d'une autre, qui assure elle-même la gestion journalière

[68] D'AOUT, O. « Aspects fiscaux de la déductibilité des « management fees », *C&F.P.*, 1er janvier 2006, p. 23., citant Gand, 26 février 2002, *Fiscologue,* n° 843, 26 avril 2002, p. 10.

de la première, elle doit pouvoir démontrer dans quelle fonction elle agit. A défaut de rapporter cette preuve, la réalité de la convention de management n'est pas démontrée de sorte qu'il n'est pas satisfait aux conditions de déductibilité de l'article 49 du C.I.R. 1992[69].

Il a ainsi été exigé qu'il soit indiqué sur chaque acte accompli par cette personne physique (déclarations, documents, *etc.*) qu'elle agit au nom de la société de management et non pas personnellement, à défaut de quoi il a été jugé que les parties concernées ont violé les contrats qui les liaient[70].

La jurisprudence n'est pas unanime sur ce point.

Il a notamment été admis que l'exercice de la gestion par la société de management n'est pas infirmé par le fait que la personne physique ait accompli des actes sans indication de sa qualité, sur base de la présomption que les intéressés ont voulu agir en la qualité qui leur permettait de représenter valablement la société plutôt qu'en une qualité ne le permettant pas, et ce en application de l'article 1157 du Code civil[71].

L'importance de l'acte peut également expliquer que la personne physique ait agi personnellement[72].

Lorsqu'il ressort de la déclaration fiscale de la société ayant recours aux management fees que la personne physique a dirigé l'entreprise en sa qualité de représentant permanent de la société de management et en son nom, et que cette déclaration est régulière sur le plan de la forme et des délais, la preuve contraire repose sur l'administration[73].

---

69 Civ. Mons, 7 octobre 2004, *R.G.*, n° 02-1623-A, www.fiscalnet.be; Civ.. Bruxelles, 9 avril 2004, *R.G.*, n°2004/73; Liège, 10 septembre 1999, *F.J.F.*, n° 2000/17; Anvers, 22 juin 1999, *F.J.F.*, n° 99/253, www.fiscalnet.be.

70 Bruxelles, 30 mars 2001, *Cour. fisc.*, n° 2001/270, www.fisconet.be.

71 Liège, 26 mars 2010, *Cour. fisc.,* n° 2010/472, www.monkey.be; Civ. Liège, 9 janvier 2007, *Cour. fisc.,* 2007, p. 494., www.monkey.be; Mons, 30 juin 2006, *R.G.,* n° 2004-RG-1006, www.fiscalnet.be; Civ. Namur, 17 novembre 2004, *Cour. fisc.*, 2005, p. 263.

72 Liège, 26 mars 2010, *Cour. fisc.,* n° 2010/472, www.monkey.be.

73 Anvers, 9 septembre 2003, *Cour. fisc.,* n° 2003/622, www.fisconet.be.

Une société peut déduire comme frais professionnels les rémunérations de prestations de services payées à une société ayant un même administrateur, dès lors que la première société établit l'existence d'une convention relative à l'organisation de sa gestion et de sa stratégie commerciale conclue avec la seconde société et la réalité des dépenses entraînées par l'exécution de cette convention, et que la gestion dont la première société a ainsi profité lui a permis de dégager des bénéfices.

L'administration ne peut, sans s'immiscer dans l'appréciation de l'opportunité des dépenses, tirer argument de ce que la société aurait pu bénéficier de la même gestion en rémunérant directement son gérant plutôt que de passer par l'intermédiaire de la seconde société[74].

Et que, même dans ce cas où l'on peut donc penser que le mécanisme mis en place n'avait d'autre but que de réduire la charge fiscale de la société gérée, il n'y a simulation prohibée à l'égard du fisc que si les parties liées par la convention violent une obligation légale ou n'acceptent pas toutes les conséquences des actes qu'elles ont établis[75].

Si l'article 62 du Code des sociétés impose aux personnes qui représentent une société de mentionner « la qualité en vertu de laquelle elles agissent », le nouveau §2 de l'article 61 du Code des sociétés dispose désormais que toute personne morale nommée administrateur, gérant ou membre du comité de direction se verra dans l'obligation de désigner un représentant permanent qu'elle choisira parmi ses associés, gérants, administrateurs ou travailleurs, lequel sera chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour le compte de la société qui le désigne.

Et la loi va plus loin : la personne physique qui assure cette fonction de représentant permanent devra suivre les mêmes règles et, surtout, encourra les mêmes responsabilités civiles et pénales que si elle exerçait cette fonction pour son propre compte, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la personne morale pour qui elle agit.

---

74 Civ. Anvers, 3 mars 2006, *Cour. fisc.*, n° 2006/596; Mons, 30 juin 2006, *F.J.F.*, n° 2008/106, www.monkey.be.

75 *Op. cit.* 21.

On peut donc présumer que les actes accomplis par une personne physique désignée en qualité de « représentant permanent » en réalité pour compte de la personne morale, sont imputables à l'être moral et donc considérés comme accomplis par celle-ci (même si ce n'est pas précisé).

De plus, même si l'on considère que l'absence d'indication de la qualité en vertu de laquelle agissaient les signataires des documents constitue une violation du Code des sociétés, l'article 62 n'est sanctionné par aucune nullité d'ordre quelconque[76].

3.3.2. Position de la doctrine

Lorsque la société de management possède les mêmes administrateurs que la société gérée, la réalité des prestations facturées est fréquemment remise en cause.

Le fait que la société de management ne rémunère pas ses administrateurs personnes physiques peut également amener l'administration à douter de la réalité des prestations.

Selon J-P. Bours, certains cas de figure sont à déconseiller : « Ainsi y a-t-il risque de voir l'administration considérer comme une dépense non admise, la rémunération versée par une société à une autre, administrateur de la première, si la société ainsi administrée ne rémunère par ailleurs pas du tout son administrateur délégué, personne physique »[77].

Cette interprétation constitue néanmoins une immixtion illicite de l'administration dans la gestion de ces sociétés, qui ne peut se prononcer sur leur choix de politique de gestion ni sur leur choix des administrateurs[78].

---

76 Civ. Namur, 6 février 2008, *F.J.F.*, n° 2009/40, www.monkey.be.

77 BOURS, J-P. « La société de management à l'épreuve du droit social et fiscal », *R.G.F.*, 1998, p. 306.

78 POPPE, J., note sous Gand, 18 mai 1991, *R.G.F.*, 1992, p. 62.

3.3.3. Le conflit d'intérêt de l'administrateur

Le Code des sociétés prévoit un « règlement particulier des conflits d'intérêt »[79].

Une infraction à ces dispositions peut donner lieu à des sanctions particulières, dont l'éventuelle nullité de la décision prise et une responsabilité de gestion particulière.

Un conflit d'intérêt indirect surgit lorsque la décision a une incidence sur une personne physique ou morale à laquelle l'administrateur est lié.

Il faut toutefois souligner ici que le simple fait qu'une personne soit administrateur dans les deux sociétés contractantes ne permet pas en soi de conclure à l'existence d'un conflit d'intérêt [80].

Un intérêt patrimonial indirect existe par contre lorsque l'administrateur est également actionnaire ou associé de la société/l'autre partie ou lorsque l'administrateur exerce un mandat (d'administration) rémunéré dans la société/l'autre partie.

Quand une société conclut un contrat de gestion avec la société de gestion de l'un de ses administrateurs, il ne peut donc y avoir aucun doute sur le fait que l'administrateur a un conflit d'intérêt indirect en tant qu'unique actionnaire ou gérant/administrateur rémunéré de sa société de gestion[81].

On ne peut négliger les risques fiscaux qui découlent d'un non-respect du droit des sociétés.

Le fait de ne pas accepter toutes les conséquences d'une opération (comme la procédure prévue en cas de conflit d'intérêt) constitue en effet un élément qui pourrait inciter le fisc à invoquer une éventuelle simulation…

---

79 Pour les sociétés anonymes, ce règlement des conflits d'intérêt a été élaboré à l'art. 523 du Code des sociétés.

80 DE WULF, H., Taak en loyauteitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap, Anvers, Ed. Intersentia, 2002, p. 594.

81 MOORGAT, M. « De managementovereenkomst en het belangenconflict binnen de raad van Bestuur », *Jur. Falc.*, 2008-2009, p. 470.

3.3.4. Conclusion

Il ne peut être nié que lorsque des biens et des services sont facturés entre des sociétés qui sont contrôlées par les mêmes personnes, il existe un risque que des montants soient facturés sans justification économique. Il est normal que le fisc se montre plus vigilant et vérifie si les sommes et dépenses qu'une partie désire déduire à titre de frais professionnels répondent bien aux conditions prévues par la loi. Le fisc doit cependant accepter que les entreprises ont le droit de s'organiser de la façon qui leur paraît la plus appropriée. Tant que les parties concernées respectent les conséquences juridiques de leurs actes, le fisc doit en tenir compte[82].

3.4. Détermination du montant des management fees

En règle générale, le montant des management fees ne peut être contesté.

L'administration peut néanmoins déroger à ce principe dans 2 cas :

- lorsqu'elle démontre l'existence d'une simulation (rejet pur et simple des frais déduits par le contribuable);
- lorsqu'elle établit le caractère déraisonnable de ces frais (déduction admise seulement à concurrence des limites normales).

La société devra donc prendre certaines précautions lors de la détermination de sa méthode de calcul du montant des management fees, afin que ces frais ne puissent être contestés.

3.4.1. Législation fiscale

L'article 53, 10° du C.I.R. 1992[83] dispose que, ne constituent pas des frais professionnels, tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels.

---

82 Cass., 19 mai 1995, *Pas*. 1995, 1, p. 522; Cass. 29 janv. 1988, *F.J.F.*, n° 1988/125.

83 *Op. cit.* 6.

« L'article 185 du C.I.R. 1992[84], modifié par la loi du 21 juin 2004[85] avec l'introduction d'un deuxième paragraphe, a instauré dans notre droit interne un régime spécifique de « *prix de transfert* » selon lequel les transactions transfrontalières intragroupes doivent se faire « *at arm's length* » (principe déjà contenu à l'article 26 du C.I.R. 1992) mais aussi, selon lequel la correction des bénéfices ne peut donner lieu à une double imposition. La loi instaure donc un ajustement à la baisse, corrélatif à « l'ajustement à la hausse ». Cependant, ce régime ne s'applique en principe que dans le cadre de décisions anticipées, ce qui en limite la portée. »[86]

3.4.2. Analyse du caractère déraisonnable des management fees

Il s'agit ici d'analyser, dans le cadre des management fees, les arguments retenus par l'administration fiscale, la jurisprudence et la doctrine pour déterminer le caractère déraisonnable ou non des sommes payées à ce titre.

3.4.2.1. Directives et commentaires administratifs.

Seuls les frais professionnels « normaux » qui peuvent être justifiés raisonnablement par les seuls besoins professionnels seront admis en déduction des revenus professionnels.

Il en résulte que :

1. les frais professionnels déductibles doivent éventuellement être limités à un montant proportionné aux activités professionnelles du contribuable;
2. la déduction de certains frais doit être limitée à un montant raisonnablement acceptable, compte tenu notamment de la nature de la profession, de ses caractéristiques propres, des conditions dans lesquelles elle est exercée et des revenus qu'elle procure au contribuable[87].

---

84 *Ibid*.

85 L. du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B*., 9 juillet 2004; L. du 24 décembre 2002 modifiant le régime des société en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B*., 9 juillet 2004.

86 *Op. cit.* 1.

87 Com.IR 1992, n° 53/184, www.fisconet.be.

La charge de la preuve du caractère déraisonnable incombe à l'administration[88].

Dans la pratique, l'appréciation du caractère déraisonnable de frais déterminés sera fondée sur des éléments, tant qualitatifs que quantitatifs, propres à ces frais en ayant égard au secteur d'activité du contribuable et aux possibilités que ce secteur offre en matière de production de revenus imposables[89].

3.4.2.2. Jurisprudence belge

Du texte de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992, il ressort que seuls les frais qui, de manière raisonnable, peuvent être justifiés par les besoins professionnels, peuvent être déduits des revenus. Cet article vise à régler la déductibilité des frais qui, bien qu'exposés par le contribuable, présentent un caractère excessif ou somptuaire.

Selon l'exposé des motifs de la loi, il s'agit de frais qui, bien qu'ayant en raison de leur nature un rapport avec l'exercice de l'activité professionnelle, comprennent généralement une quotité « somptuaire » et correspondant plutôt au désir d'afficher un certain standing, de mener un certain train de vie, d'entretenir des relations sociales ou mondaines d'un certain niveau, *etc.*[90].

Servent à titre de norme pour les frais pris en compte, la nature et les caractéristiques de la profession exercée, les circonstances et les conditions dans lesquelles elle est exercée, et à coup sûr les revenus que le demandeur en retire[91].

Il faut donc que l'objet des frais et leur montant soient raisonnables et en proportion avec l'activité professionnelle du contribuable[92].

La Cour d'appel de Gand a néanmoins estimé que l'administration fiscale ne pouvait être suivie lorsqu'elle déduisait de la circonstance qu'une société n'avait attribué que de faibles rémunérations à son

88 Com.IR 1992, n° 53/185, www.fisconet.be.
89 Com.IR 1992, n° 53/188, www.fisconet.be; Com.IR 1992, n° 53/190, www.fisconet.be.
90 Doc. Parl., Ch. repr., sess. ord., 1972-1973, n°521/1, p. 15.
91 Anvers, 26 novembre 1990, *W.V.D., Bull.*, n° 712, p. 253, www.fisconet.be.
92 Civ. Gand, 5 janvier 2005, *Cour. fisc.,* n° 2005/457, note L. KETELS; Civ. Bruges, 7 janvier 2003, *Cour. fisc.,* n° 2003/306.

dirigeant eu égard au montant des management fees versés au profit de la société de management, que le montant desdits management fees était excessif[93].

Lorsqu'il est démontré que le montant des management fees est excessif, la déduction de ces frais ne sera admise qu'à concurrence des limites normales[94].

3.4.2.3. Doctrine

L'administration n'étant pas juge de l'opportunité ou de l'utilité d'une dépense, elle ne peut pas contester le montant des management fees sauf à en établir le caractère déraisonnable au sens de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992[95].

Le caractère raisonnable des management fees attribués sera fonction de l'accomplissement de prestations, mais également de la compétence des prestataires de services et des responsabilités assumées par ces derniers. Ainsi, « le simple fait de faire partie du conseil d'administration peut donc justifier le paiement d'une rémunération, notamment sous forme de jetons de présence ou de tantièmes, sans qu'il faille également justifier de l'accomplissement effectif d'autres prestations. Par ailleurs, une société ne peut agir que par l'intermédiaire de ses organes et il ne peut dès lors être contesté que la rémunération payée aux administrateurs est une dépense effectuée en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992[96] ».

« Le caractère déraisonnable de la dépense ne pourrait ainsi être retenu qu'à la condition que les management fees attribués soient manifestement fixés d'une manière tout à fait disproportionnée par rapport aux attributions versées à d'autres administrateurs ou

---

93 Gand, 18 mai 1991, *R.G.F.*, 1992, p. 62.

94 Cass., 27 septembre 1966, *Pas.*, 967, I, 121., www.monkey.be.

95 DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », R.G.F., avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be; HENDRICKX, P.-P. et MALHERBE, J. « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et TVA », C&F.P., janvier 2008, n°1, pp.1-26.; MATRAY, G. « Les frais professionnels - chronique de jurisprudence (2000-2006) », Act. fisc., aout 2007, n° 07/08-03, www.fiscalnet.be.

96 HENDRICKX, P.-P. « Le régime fiscal des managements fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.*, 2003, p.192, citant Gand, 20 juin 1986, *F.J.F.*, n° 87/146.

gérants de la société concernée, et ce, sans justification valable de la distinction ainsi induite.[97] »

« L'administration fiscale estime en effet pouvoir affirmer le caractère déraisonnable de la dépense en se basant sur la taille de la société bénéficiaire des prestations rémunérées, ou encore sur la différence existant entre la rémunération attribuée à la société prestataire et celle accordée à d'autres personnes accomplissant des prestations identiques au sein de la société concernée.[98] »

3.4.2.4. Conclusion

Il est important de souligner que, lorsque l'administration invoque l'article 53 du C.I.R. 1992, cela implique qu'elle accepte le caractère professionnel des frais et ne peut donc plus contester le caractère professionnel d'une dépense sur la base de l'article 49 du C.I.R. 1992.

La preuve du caractère professionnel des frais ayant été rapportée par le contribuable, c'est dès lors à l'administration qu'il incombe de prouver le caractère déraisonnable de ces frais.

Cette règle de répartition de la charge de la preuve a, selon moi, un impact direct (et favorable) sur les management fees.

En effet, le montant des sommes allouées devrait être proche d'une situation de pleine concurrence pour être considéré comme « raisonnable ».

Il faudrait, par exemple, établir des comparaisons avec d'autres sociétés externes offrant des services similaires.

Ces informations étant généralement difficiles à obtenir, le fait que la preuve incombe à l'administration offre une certaine latitude aux sociétés de management quant à la valorisation de leurs prestations.

---

97 *Op. cit.* 23.

98 DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be, citant Gand, 18 mai 1991, *R.G.F.*, 1992, p. 62.

3.4.3. Montant forfaitaire

Il n'est pas interdit de rémunérer des prestations sur une base forfaitaire, mais il faut néanmoins prouver le caractère réel et professionnel de ces prestations[99].

Le montant des frais peut, dans certains cas, être déterminé forfaitairement en accord avec l'administration.

La jurisprudence est toutefois partagée sur ce point.

En principe, pour les sociétés ne recueillant que des bénéfices au sens fiscal du terme, l'éventualité de frais fixés forfaitairement est exclue[100].

Cette position a notamment été défendue par la Cour de cassation : « Lorsque le montant des revenus bruts n'est pas en discussion et que le litige ne porte que sur celui des frais professionnels, le contribuable doit rapporter la preuve du chiffre exact des frais dont il s'agit, effectivement faits pendant la période imposable en cause; il ne peut donc se prévaloir de circonstances (par ex. : la quotité de frais retenue par l'administration pour les exercices d'imposition antérieurs et la constatation que les conditions d'exercice de la profession sont restées inchangées) qui ne constituent que des éléments d'évaluation desdits frais[101]; en pareil cas, la preuve susdite n'est d'ailleurs pas faite lorsque le montant allégué des frais déductibles ne présente pas, en tous ses éléments, le caractère d'exactitude requis[102]. »

Une jurisprudence contraire estime que les frais professionnels dont le montant n'est pas justifié, peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration, et que dès lors, celle-ci ne sera généralement plus en droit de contester cette déduction par la suite[103].

---

99 Gand, 14 avril 2004, *T.F.R.*, n° 2005/20 et *F.J.F.*, n° 2004/283.

100 Art. 183, § 1er du C.I.R. 1992.

101 Cass., 14 octobre 1958, *Bull.*, n° 352, p. 162.

102 Cass., 10 novembre 1960, *Bull.*, n° 376, p. 972.

103 AFSCHRIFT, T. « Exemption vaut impôt, principe général de droit en matière d'impôt sur les revenus ? », *J.D.F.*, 1980, p. 69; Anvers, 17 février 2004, *R.G.*, n° 2001/AR/1911; Cass., 27 mai 1946, *Pas.*, I, p. 224 et 31 mai 1949, *Pas.*, I, p. 406.

L'accord sur un montant forfaitaire de frais ou à défaut, l'évaluation raisonnable par l'administration fiscale, sont permis pour tous les frais dont le montant n'est pas justifié.

Cette règle n'est pas subordonnée à l'impossibilité d'établir la preuve des frais professionnels par des documents probants que le contribuable pouvait établir ou se faire délivrer[104].

Je pense qu'il faut faire attention à l'interprétation que l'on fait de la notion de « montant forfaitaire » reprise par l'administration, la jurisprudence, et la doctrine.

Selon moi, cette notion doit, dans la majorité des cas, être interprétée comme le fait que la société de management et la société gérée ont décidé de rémunérer ces prestations de façon forfaitaire (sommes identiques allouées mensuellement, annuellement, *etc.*, tarif horaire forfaitaire, *etc.*). Bien que forfaitaires, les montants alloués seront basés sur un calcul ou une logique (que les sociétés devront pouvoir expliquer), qui devront être déterminés sur la base des prestations réellement effectuées et être repris dans la convention établie entre les parties.

D'après mon expérience, il est de pratique courante que les sociétés décident d'estimer le montant mensuel versé (ex. : tarif horaire de 150 €, déterminé sur base de comparaisons externes, temps de travail estimé de 4h par jour = 12.000 € par mois).

Il faut néanmoins, dans ce cas, régulariser les sommes allouées en fin d'année, en fonction des prestations réellement effectuées (dans cet exemple, ce serait en fonction des heures réellement prestées).

Selon moi, cette pratique est à déconseiller sur le plan fiscal, car l'exécution de ces prestations ne saurait, en toute logique, être identique chaque mois (vacances, périodes de clôture plus chargées, *etc.*) et donc l'administration pourrait douter du caractère probant des factures de même montant émises. De plus, une régularisation opérée à la clôture de l'exercice induit, selon moi, le doute quant au but purement fiscal de l'opération (montant variant en fonction des chiffres de l'exercice des sociétés, permettant de rapatrier dans la société en perte le bénéfice réalisé par l'autre société).

Mais je concède qu'on ne peut nier le côté « pratique » de cette méthode.

---

104 Mons, 31 décembre 2010, *Fiscologue,* n° 1262, 9 septembre 2011, p. 10.

En effet, analyser les prestations réelles chaque mois prend du temps, et les sociétés apprécient d'avoir des chiffres stables pour leur gestion de trésorerie et leur analyse financière.

Ainsi, lorsque la Cour d'appel de Gand décide qu' « il n'est pas interdit de rémunérer des prestations sur une base forfaitaire, mais il faut néanmoins prouver le caractère réel et professionnel de ces prestations », elle vise, selon moi, les prestations précitées (prestations déterminées de façon forfaitaire par la société de management et la société gérée), et non pas un montant forfaitaire accordé par l'administration.

3.4.4. Analyse de la méthode de détermination du montant des management fees

Il s'agit ici d'analyser les méthodes et les exigences retenues par l'administration fiscale, la jurisprudence et la doctrine pour la détermination du montant alloué à ces prestations.

3.4.4.1. Directives et commentaires administratifs

La circulaire du 14 novembre 2006[105] en matière de prix de transfert a établi, sur la base des recommandations[106] du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, une liste non limitative des cas particuliers pour lesquels un examen de contrôle relatif aux prix de transfert peut être indiqué (les factures pour des prestations de services - management fees - à la fin de l'exercice comptable sont reprises dans cette liste). Cette circulaire fournit plusieurs informations sur l'appréciation du prix de transfert.

Le principe de pleine concurrence est la norme internationale qui, comme convenu par les Etats membres de l'OCDE, doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert[107].

---

105 Circ. n° Ci.RH.421/580.456 (AFER 40/2006) du 14 novembre 2006, www.fisconet.be.

106 Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE., 1995, mis à jour en 1999.

107 Art. 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune : lorsque « les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

L'examen de contrôle relatif aux prix de transfert, tiendra notamment compte des éléments suivants :

- description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
- description et explication des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné (flux de transactions, flux de facturation, *etc.*);
- analyse de comparabilité;
- explication relative à la sélection et à l'application de la/des méthode(s) de fixation des prix de transfert, à savoir une description des raisons qui ont motivé le choix d'une méthode particulière ainsi que de la façon dont cette méthode est appliquée;
- informations appropriées concernant les éléments de comparaison (« comparables ») internes et/ou externes;
- description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert entre entreprises.

3.4.4.2. Jurisprudence belge

Le contribuable doit être en mesure d'expliquer en vertu de quel calcul ou de quelle logique et sur la base de quelles prestations réelles, le montant des redevances a été déterminé[108].

La rémunération des prestations de gestion doit par la suite être calculée selon la méthode prévue dans la convention[109].

3.4.4.3. Doctrine

Les montants payés à une société de management doivent être proches d'une situation de pleine concurrence.

Il faut raisonner comme en matière de transfert de prix, il peut être tenu compte des points de comparaisons externes (comparaison avec les rémunérations attribuées à d'autres personnes, pour des prestations comparables, supportées par des sociétés identiques ou assimilables >> condition de marché normal) et internes (importance

[108] Cass., 30 octobre 2008, rôle n° F.07.0008.F.
[109] Anvers, 18 mars 1999, F.J.F., n° 99/154.

de l'entreprise, nécessité d'une certaine expérience, disponibilité, degré de risque lié à la fonction, *etc.*)[110].

« Les recommandations du Comité des affaires fiscales de l'OCDE contiennent plusieurs méthodes de détermination du prix de « *pleine concurrence* ». En matière de *management fees*, les méthodes les plus couramment utilisées sont :

- la méthode du prix comparable sur le marché libre, à supposer qu'une telle comparaison soit possible pour le service en question;
- celle du prix de revient majoré (ou « *cost plus* »), consistant à se baser sur les coûts du fournisseur du service (frais de personnel, d'informatique, *etc.*) et à y ajouter une marge appropriée »[111].

Il faut néanmoins rappeler qu'il appartient exclusivement aux organes d'une société et principalement à l'assemblée générale de celle-ci, de déterminer le montant des management fees, en fonction des paramètres reconnus, dans chaque cas d'espèce, comme étant déterminants[112].

3.4.4.4. Rémunérations d'administrateurs

La rémunération des administrateurs est fixée souverainement par l'A.G. des actionnaires.

Le Code belge de la Gouvernance d'entreprise, dit « Code 2009 », porte notamment sur la rémunération des administrateurs de sociétés en se reposant sur le principe de bonne gouvernance[113] :

« La société rémunère les administrateurs et les managers exécutifs de manière équitable et responsable.

Le niveau de rémunération est suffisant pour attirer, garder et motiver des administrateurs et managers exécutifs ayant le profil défini par le conseil d'administration. [114] »

---

110 BOURS, J-P. « la société de management à l'épreuve du droit social et fiscal », *R.G.F.*, 1998, p. 306.

111 *Op. cit.* 1.

112 *Op. cit.* 23.

113 Code 2009, Commission Corporate Governance, 9 décembre 2004, pp. 21-22, http://www.corporategovernancecommittee.be/library/documents/final%20code/CorpGov_FR5.pdf.

114 *Ibid.*

Les rémunérations très élevées sont admissibles à condition, d'une part, qu'elles soient justifiées et, d'autre part, qu'elles ne compromettent pas la compétitivité de la société[115].

3.4.4.5. Conclusion et recommandations.

Le montant des management fees payés ou attribués à la société de management doit être considéré *a priori* comme normal lorsque la société de management et la société administrée ont un actionnariat direct ou indirect différent et, par voie de conséquence, des intérêts différents. Dans cette hypothèse, le montant en question est en effet fixé dans des conditions qui sont proches de celles d'une situation de pleine concurrence.

Ce n'est évidemment pas le cas lorsqu'il y a des administrateurs communs, et dès lors le caractère raisonnable doit être démontré, les sociétés ayant des intérêts communs[116].

En règle générale, il est toujours conseillé d'être « proactif », c'est-à-dire de prendre toutes les précautions nécessaires et de rassembler le maximum d'éléments pertinents lorsqu'on envisage une opération (*a fortiori* lorsque celle-ci est souvent considérée comme suspecte par l'administration et la jurisprudence, comme c'est le cas pour les management fees), et ce, avant d'y être contraint lors d'un contrôle.

Néanmoins, selon moi, la détermination du montant des management fees est l'aspect le moins contraignant pour les sociétés ayant recours à ce « montage ».

D'une part, parce que dès lors que la preuve du caractère professionnel des frais est rapportée par le contribuable (prestations réelles), c'est à l'administration qu'il incombe de prouver le caractère déraisonnable de ces frais; et d'autre part, parce que dans le cas

---

115 BAUMAN, B. « Le poids du facteur fiscal sur le choix du mode de rémunération des administrateurs de société – un outil d'aide à la décision centré sur les risques fiscaux, à l'attention des Comités de rémunération des sociétés anonymes cotées ou non », *R.G.F*, juillet 2007, n° 07/07-02, www.monkey.be.

116 DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be; HENDRICKX, P.-P. et MALHERBE, J. « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.*, janvier 2008, n°1, pp.1-26.

envisagé dans ce travail, où les management fees versés correspondent à une rémunération de mandat d'administrateur, il appartient exclusivement à l'assemblée générale des actionnaires de la société de déterminer ce montant.

J'estime donc qu'il n'est pas indispensable de faire préalablement une étude poussée sur ce point, la détermination d'un prix de transfert, proche d'une situation de pleine concurrence, étant très fastidieuse.

La seule précaution, non négligeable, à prendre est, selon moi, pour une société ayant conclu un contrat de gestion avec la société de gestion de l'un de ses administrateurs, de respecter la procédure prévue par le droit des sociétés en cas de conflit d'intérêt.

Je pense également que, dans une telle situation, il est préférable que l'administrateur ayant un conflit d'intérêt indirect n'ait pas de droit de vote lors de la détermination du montant des management fees par l'assemblée générale.

3.5. Obligation d'établir des fiches

3.5.1. Législation fiscale

L'article 57 du C.I.R. 1992[117] vise les dépenses qui ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi.

L'article 219 du C.I.R. 1992[118] vise la sanction appliquée lorsque qu'une fiche requise n'est pas établie.

« Une cotisation distincte spéciale est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et relevés. »

---

117 *Op. cit.* 6.
118 *Ibid.*

Cette cotisation spéciale à l'impôt des sociétés est égale à 309 % des sommes non justifiées[119].

3.5.2. Analyse de l'impact de cette obligation dans le cadre des management fees

3.5.2.1. Directives et commentaires administratifs.

Les commentaires administratifs[120] précisent toutefois que les fiches et relevés individuels ne doivent pas être établis, notamment :

- pour les personnes astreintes à la tenue d'une comptabilité conformément aux dispositions du droit comptable et tenues, conformément aux dispositions applicables en matière de TVA, de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent;
- pour les non-résidents qui n'ont pas d'établissement stable en Belgique et pour lesquels les revenus en question constituent des bénéfices au sens de l'article 23, § 1er, 1° du C.I.R. 1992.

L'établissement de ces fiches, dans les formes et les délais prescrits, est d'autant plus important aujourd'hui qu'une circulaire[121] du 1er décembre 2010 a mis fin à la tolérance administrative qui permettait, par exemple, de redresser l'erreur commise par la société qui avait oublié de délivrer une fiche, en procédant à une écriture en compte courant et à une taxation du revenu dans le chef du bénéficiaire.

Une instruction administrative interne aux agents taxateurs (donc, non publiée) du 27 juillet 2011a encore renforcé cette rigueur, en imposant à ses agents une application systématique de cette cotisation spéciale sur dépenses non justifiées dans tous les cas de figure prévus et en annonçant la mise en place d'un contrôle interne de ses agents aux fins de vérifier si les règles en question sont strictement appliquées[122].

---

119 Soit 300% + 3% de contribution complémentaire de crise.

120 Com.IR 1992, n° 57/64, www.fisconet.be.

121 Circ. n° Ci.RH. 421/605/74, AFER n° 71/2010 du 1er décembre 2010, www.fisconet.be.

122 DEWAEL, Y. « Cotisations distinctes : des « instructions » drastiques et inquiétantes ! », *L.F.B.*, septembre 2011, n° 142, pp.. 1-4.

Un récent *addendum*[123] à la circulaire du 1er décembre 2010, avec effet rétroactif, a tempéré cette rigueur en introduisant une nouvelle tolérance administrative permettant, sous certaines conditions, de renoncer à l'application automatique de la cotisation distincte, notamment en prenant en compte la bonne foi du contribuable.

3.5.2.2. Jurisprudence belge

En réaction au caractère répressif donné à la cotisation distincte par l'administration, une certaine jurisprudence estime avoir le pouvoir d'apprécier, sur la base des faits, le caractère raisonnable de la cotisation distincte.

La cotisation spéciale présente un caractère indemnitaire, en ce qu'elle vise à indemniser l'Etat de la perte de l'impôt et des cotisations sociales qu'on suppose éludés sur la dépense non justifiée.

La cotisation spéciale a également le caractère d'une sanction[124].

Dès lors que la cotisation spéciale a un caractère répressif et dissuasif, la sanction de la cotisation spéciale a un caractère pénal tel qu'interprété par la Cour européenne de protection des droits de l'homme[125].

Dans la mesure où la cotisation spéciale constitue une sanction, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne doit échapper au contrôle du juge. Les exigences de la Convention EDH impliquent que le juge doit avoir le même pouvoir d'appréciation que celui que s'est attribué l'administration.

Il résulte de ces considérations que le tribunal dispose d'un pouvoir de contrôle lui permettant de statuer sur la légalité, l'opportunité et la proportionnalité de la cotisation spéciale eu égard à la gravité de l'infraction commise et qu'il peut fonder une décision de réduction ou de remise de la cotisation spéciale sur des motifs d'équité[126].

---

123 *Addendum* du 23 décembre 2011 à la circulaire n° Ci. RH.421/605.074, AAFisc n° 71/2010 du 1er décembre 2010, www.fisconet.be.

124 Cour Constitutionnelle, arrêt n° 44/2000 du 6 juin 2000.

125 Voy. CEDH, 4 mars 2004, Silvester's Horeca Service c. Belgique; Cass., 25 mai 1999, Pas., 1999, I, 739.

126 Civ. Liège, 30 septembre 2010, Rôle n° 05/149/A_05/4514/A, www.fiscalnet.be.

Dès lors, lorsqu'à propos de certaines sommes, pour lesquelles les contrôles compétents avaient été mis en possession des fiches tardivement mais suffisamment tôt pour établir les impositions corrélatives à charge des bénéficiaires, le directeur régional s'est reconnu le pouvoir de ne pas appliquer la cotisation spéciale, la Cour dispose elle aussi du pouvoir de supprimer la cotisation spéciale frappant les sommes restantes, pour les mêmes motifs[127].

La Cour de cassation[128] s'est exprimée quant à elle comme suit :

« L'article 6.1 de la CEDH n'est pas d'application aux litiges à propos de droits et obligations en matière d'impôts à moins qu'une procédure en matière fiscale mène ou puisse mener à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale au sens de cette disposition », (…), « dans la mesure où la cotisation spéciale sur les commissions secrètes tend à réparer la perte de l'impôt et des cotisations sociales, elle n'a pas de caractère pénal et l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales n'est pas applicable ».

3.5.2.3. Doctrine

Il n'y a pas d'obligation d'établir des fiches fiscales pour les management fees payés à une société belge ou étrangère, sauf dans le cas où ces management fees constituent la rémunération d'un mandat d'administrateur que l'on n'aurait pas soumis à la TVA[129].

Si ces formalités ne sont pas respectées, une cotisation distincte égale à 309 % est établie à raison de ces dépenses non justifiées. Depuis la fin de toute tolérance administrative, ces dépenses sont d'office et sans possibilité de dérogation, soumises à la cotisation distincte.

En effet, l'*addendum* du 23 décembre 2011 ne traite que des ATN, et donc les considérations de la circulaire du 1er décembre 2010 et de l'instruction administrative du 27 juillet 2011 restent inchangées pour les autres cas d'application de la cotisation distincte[130].

---

127 Bruxelles, 19 janvier 2011, Rôle n° 1998/FR/83, www.fiscalnet.be.

128 Cass., 10 septembre 2010, rôle n° F.09.0121.N, www.juridat.be.

129 D'AOUT, O. « Aspects fiscaux de la déductibilité des « management fees », *C&F.P.*, 1er janvier 2006, pp. 23-32.

130 DEWAEL, Y. « Cotisation distincte à 309 % et ATN : suite … un addendum « moratoire », *L.F.B.*, janvier 2012, n° 151, pp. 5-8.

« Dès lors, si l'application de la cotisation est inéluctable, et que celle-ci est maintenue dans la phase administrative du contentieux, le seul recours qui subsisterait est judiciaire : il consiste à invoquer la nature pénale de la cotisation et à demander, en application de l'article 6.1 de la Convention Européenne des droits de l'homme, la remise ou la modération en justice. [131] »

L'instruction administrative interne ressemble très fort à une « instruction » comminatoire, puisqu'elle est assortie de l'information que l'application correcte de ces règles fera l'objet d'un contrôle, à partir du 1er septembre, par le service d'audit interne du SPF Finances.

À mon sens, ce caractère « automatique » de l'application de la cotisation distincte et l'importance de son taux (309 %) transforment de plus en plus son caractère mixte (sanction à caractère indemnitaire et à caractère pénal) en une sanction principalement à caractère pénal[132].

L'administration comprend l'arrêt de la Cour de cassation[133] confirmant que la cotisation spéciale sur les commissions secrètes n'a pas de caractère pénal. Mais l'arrêt de la Cour de cassation concernait la cotisation dans une forme antérieure à celle dont nous discutons aujourd'hui. Dans cette forme ancienne, la cotisation n'avait pas de caractère répressif ou dissuasif[134].

On pourrait toutefois déduire de sa 2ème proposition négative que la cotisation distincte a le caractère de sanction pénale dans la mesure où elle ne répare pas une perte d'impôt et de cotisations sociales, parce que le revenu a été imposé dans les délais par l'administration[135].

---

131 CARNOY, G. « Une évolution en matière de cotisation spéciale sur les commissions secrètes », 22 février 2011, http://gillescarnoy.be/2011/02/22/une-evolution-en-matiere-de-cotisation-speciale-sur-les-commissions-secretes/.

132 *Op. cit.* 122.

133 *Op. cit.* 128.

134 CARNOY, G. « Une évolution en matière de cotisation spéciale sur les commissions secrètes », 22 février 2011, http://gillescarnoy.be/2011/02/22/une-evolution-en-matiere-de-cotisation-speciale-sur-les-commissions-secretes/.

135 *Op. cit.* 122.

Le ministre des Finances lui-même déclare avec une autre lecture que celle de son administration et rejoindre sur ce point l'avis de M. Y. Dewael[136].

3.5.2.4. Conclusion et recommandations

Je recommande fortement le respect de cette formalité, étant donné la sanction drastique appliquée dans le cas où les fiches et relevés requis n'ont pas été établis.

Cette cotisation automatique étant de plus en plus admise comme ayant essentiellement un caractère pénal, je pense que les contribuables sanctionnés seront nombreux à demander aux Cours et tribunaux d'apprécier le caractère raisonnable de cette sanction.

3.6. Avantages anormaux ou bénévoles

Lorsque la preuve de la réalité des prestations de management n'est pas apportée, ces frais sont rejetés sur base de l'article 49 du C.I.R. 1992, mais peuvent également être considérés comme des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26 du C.I.R. 1992.

La modification apportée à l'article 26 du C.I.R. 1992 exclut la primauté de celui-ci sur l'article 49 du C.I.R. 1992, qui lui avait été majoritairement conférée antérieurement, et entraîne dès lors une double imposition dans la plupart des cas de rejet de la déductibilité des management fees.

3.6.1. Législation fiscale

L'article 26, alinéa 1er du C.I.R. 1992[137] dispose que : « Sans préjudice de l'application de l'article 49 et 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 ».

---

136 Quest. parl. n° 6590 du Représentant D. Clarinval et n° 6767 de la Représentante V. Wouters en Commission des finances, 9 novembre, 2011, *L.F.B.*, novembre 2011, n° 146, pp. 1-4.

137 *Op. cit.* 6.

Cet article a été modifié par la loi-programme du 27 avril 2007 applicable à partir de l'exercice d'imposition 2008[138], en remplaçant les mots « Sous réserve » par les mots « Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve ».

L'article 207, alinéa 2 du C.I.R. 1992 complète dès lors utilement l'article 26 du C.I.R. 1992 en ce qu'il permet à l'administration de refuser que certaines déductions soient opérées sur la partie des bénéfices qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles dans le chef de la société qui reçoit les avantages en question.

La société bénéficiaire d'avantages anormaux ou bénévoles ne peut déduire du montant des avantages en question :

- ses pertes antérieures;
- ses revenus définitivement taxés (ou RDT);
- ses revenus exonérés, tels que, notamment, les déductions pour investissement;
- la perte nette éventuelle de l'exercice en cours[139].

3.6.2. Analyse de la notion du caractère « anormal » ou « bénévole » des management fees

3.6.2.1. Directives et commentaires administratifs.

Charge de la preuve

C'est à l'administration qu'il incombe de démontrer[140]:

- l'existence matérielle d'un avantage consenti par l'entreprise belge;
- le caractère anormal ou bénévole de cet avantage;
- le cas échéant, l'existence de liens d'interdépendance ou d'intérêts communs avec le bénéficiaire ou le fait que celui-ci n'est pas soumis dans son pays à un impôt ou y bénéficie d'un régime de taxation notablement plus avantageux.

---

138 L. du 27 avril 2007 réglant une matière visée à l'art. 78 de la Constitution, art. 81, *M.B.*, 8 mai 2007, Ed.3, www.fisconet.be.

139 Art. 32, § 1er de la loi du 24 décembre 2002, modifiant l'art. 207, al. 2, du C.I.R. 1992 en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2004.

140 Com.I.R. n°26/22; Anvers, 10 mai 1994, *R.G.F.*, 1994, pp. 330 et 331.

3.6.2.2. *Jurisprudence belge*

Pour rendre applicable l'article 26 du C.I.R. 1992 :

Il faut encore que l'avantage soit, ou bien anormal, c'est-à-dire qu'eu égard aux circonstances économiques du moment, il soit contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles et aux usages commerciaux établis[141] ou bien bénévole, c'est-à-dire qu'il est fait sans obligation, à titre gracieux, sans contrepartie[142].

3.6.2.3. *Doctrine*

L'expression « avantages anormaux ou bénévoles » fait directement référence au principe de pleine concurrence (ou « arm's length principle ») dont on retrouve la consécration à l'article 9 de la Convention-modèle OCDE. En vertu de cet article, les Etats qui sont parties à une convention préventive de la double imposition se voient conférer la possibilité de majorer le bénéfice imposable des sociétés établies sur leur territoire dans la mesure où elles contractent « à des conditions qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre des entreprises indépendantes »[143].

Le paiement ou l'attribution de management fees peut être constitutif d'un avantage :

- anormal lorsque le montant de ces management fees est excessif par rapport aux prestations effectivement accomplies; ou
- bénévole, lorsqu'il n'y a aucune prestation accomplie ou lorsqu'il n'incombait pas à l'entreprise de supporter le coût de ces prestations[144].

3.6.2.4. *Conclusion et recommandations*

Le caractère « bénévole » sera exclu lorsque le paiement des management fees est effectué en contrepartie d'une prestation réelle.

Le caractère « anormal » sera exclu si le prix payé respecte le principe de pleine concurrence (comparaisons internes et externes).

---

141 Cass., 10 avril 2000, *Pas.*, 2000, I, 240, www.monkey.be.
142 Cass., 31 octobre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 280, www.monkey.be.
143 *Op. cit.* 1.
144 *Ibid.*

3.6.3. Analyse du conflit entre les art. 26 et 49 du C.I.R. 1992 et de la double imposition appliquée aux management fees

3.6.3.1. Directives et commentaires administratifs.

Selon la circulaire n° AAF/2007-0448-1 du 12 juillet 2007[145], la modification de la loi qui est actuellement réalisée s'est souciée du fait que les frais dont le caractère professionnel n'était pas prouvé étaient tout de même acceptés.

« Dorénavant, l'article 49 du C.I.R. 1992, primera sur l'article 26 du C.I.R. 1992, dans le chef de la société qui supporte les frais. Cela signifie concrètement que, par exemple, les indemnités de management, payées à une société liée pour laquelle il n'y a pas eu réellement de prestations, ne seront plus déductibles dans le chef de la société d'exploitation et seront taxables dans le chef de la société de management. »

3.6.3.2. Jurisprudence belge

La modification de l'article 26 du C.I.R. 1992 est une réaction au développement d'une jurisprudence défavorable à l'administration, en matière de management fees entre sociétés.

Cette jurisprudence admettait que l'article 26 du C.I.R. 1992 primait sur l'article 49 du C.I.R. 1992 de sorte que, lorsque les motifs professionnels d'une dépense ne pouvaient être établis par le contribuable, cette dépense devait néanmoins être admise comme frais professionnel dans la mesure où, ayant été consentie sans motifs à un résident belge, elle doit alors être qualifiée d'avantage anormal ou bénévole concédé. Dans ce cas, comme l'avantage anormal (constitué par le paiement de prestations de services jugées fictives ou non suffisamment fondées) avait concouru à la formation de la base imposable du bénéficiaire résident, l'exception de taxation prévue par l'article 26, alinéa 1er du C.I.R. 1992 jouait en faveur de la société ayant fait la dépense[146].

---

145 Circ. n° AAF/2007-0448-1 (AAF 12/2007), 12 juillet 2007, www.fisconet.be.

146 Civ. Bruges, 21 juin 2005, *Cour. fisc.*, 2005, p. 513.; Civ. Bruxelles, 5 janvier 2005, *Cour. fisc.*, 2005, p. 348; Civ. Liège, 11 octobre 2004, *F.J.F.*, n° 2005/258, www.monkey.be; Gand, 14 avril 2004, *T.R.V.*, 2004, p. 231, note S. HUYSMAN et *T.F.R.*, 2005, p. 222, note S. BULS; Civ. Bruges, 10 février 2004, *A.F.T.*, 2004, n° 31, p. 8, obs. P. CAUWENBERGH et A. GOUDBLOMME; Anvers, 18 mai 1999, *F.J.F.*, 1999, n° 99/154; Bruxelles, 5 mars 1959, *Rev. fisc.*, 1960, p. 201.

Le tribunal de première instance de Liège[147] avait notamment admis la primauté de l' article 26 du C.I.R. 1992 sur l'article 49 du C.I.R. 1992 sur base des arguments suivants :

- l'article 26 du C.I.R. 1992 doit être envisagé d'un point de vue global, en tant qu'élément de l'ensemble que constitue le C.I.R. 1992, et il faut dès lors tenir compte des liens qui doivent être établis avec d'autre dispositions dudit code;
- le fait que l'article 26 du C.I.R. 1992 se trouve dans une sous-section différente de celle où figure l'article 49 (mais dans la même section), n'empêche cependant pas d'établir des rapports entre eux. De plus, l'article 26 du C.I.R. 1992 commence par *« sous réserve des dispositions de l'article 54 »*, et les articles 54 et 49 du C.I.R. 1992 sont repris au même titre dans les mêmes parties du C.I.R. 1992;
- l'article 26 du C.I.R. 1992 doit être considéré comme l'expression et la consécration du principe de l'exclusion de la double imposition économique de sociétés résidentes;
- le fait que l'article 54 du C.I.R. 1992 déroge expressément à ce principe indique que l' article 26 du C.I.R. 1992 doit primer sur l'article 49 du C.I.R. 1992. L'article 54 du C.I.R. 1992 est en effet une disposition qui déroge expressément au droit commun des règles gouvernant la déductibilité des frais professionnels et dont la disposition centrale est l'article 49 du C.I.R. 1992.

Le tribunal de première instance de Bruxelles[148] a également considéré que la double imposition résultant de la non application de l'article 26 du C.I.R. 1992 est exclue par la Convention européenne d'arbitrage (CEE n° 90/436) et constitue une discrimination contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Le Législateur est donc venu au secours du pouvoir taxateur en instaurant cette modification légale consacrant une possible double imposition économique.

147 Civ. Liège, 11 octobre 2004, *F.J.F.*, n° 2005/258, www.monkey.be.

148 Civ. Bruxelles, (32ème ch.), 19 décembre 2003, *R.G.*, n°2002/4704/A; Civ. Bruxelles, (32ème ch.), 3 octobre 2003, *R.G.*, n°2002/2553/A.

1. *La position du Conseil d'Etat*[149]

Les travaux préparatoires nous apprennent (Doc 51 3058/001 p.157 et 158) que le Conseil d'Etat a fait part de deux remarques :

- Première remarque (NDLR)

  « …..l'application de l'article 49 du C.I.R. 1992 pourrait aboutir à la conséquence que si une entreprise A accorde un avantage anormal ou bénévole à une entreprise B, la valeur de cet avantage n'est pas déductible par l'entreprise A à titre de frais professionnel, alors que cet avantage grossit le bénéfice imposable de l'entreprise B, de sorte que la valeur de l'avantage est soumise à une double imposition.

  Comme l'article 26, alinéa 1er du C.I.R. 1992 dans sa rédaction actuelle, a été introduit dans le C.I.R. 1992 lorsque l'article 49 du Code existait déjà, d'excellents auteurs soutiennent qu'en pareil cas, il y a lieu d'appliquer uniquement l'article 26 du C.I.R. 1992; l'avantage anormal ne sera pas ajouté aux bénéfices de l'entreprise A parce qu'il intervient pour déterminer les revenus imposable de B. La jurisprudence est dans ce sens…

- Deuxième remarque (NDLR)

  Il serait sans précédent que le législateur instaure délibérément une double imposition de la même dépense chez deux contribuables différents en l'absence de fraude.

  La disposition doit, dès lors, être omise ou fondamentalement revue…….. ».

2. *Réponse du gouvernement*[150]

A cette critique, le gouvernement a répondu que, dans la situation visée, il ne doit exister aucune liaison entre le traitement fiscal de deux contribuables impliqués dans une même opération, soit d'une part celui qui accorde les avantages anormaux ou bénévoles et d'autre part celui à qui ces avantages sont attribués.

---

149 Avis du Conseil d'Etat, Doc. parl., Chambre, 2006-2007, n° 3058/001, pp. 157-158.

150 Projet de loi-programme, Exposé des motifs, Doc. Parl., Chambre 2006-2007, n° 51-3058/001, pp.35 et 36.

Le gouvernement souhaite éviter que dans ces situations soit invoqué le fait que les avantages reçus ont été pris en considération pour la détermination des revenus imposables du bénéficiaire, cela de manière indirecte, pour ne pas soumettre à l'impôt ces avantages attribués chez celui qui les a accordés.

Le ministre des Finances semble être d'avis que l'article 26 du C.I.R. 1992 ne pourrait empêcher l'administration fiscale de rejeter la déduction d'une dépense[151].

3. La position de la Cour Constitutionnelle[152]

La Cour s'est prononcée sur la compatibilité de la modification de l'article 26 du C.I.R. 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et de la primauté de l'application de l'article 26 du C.I.R. 1992 sur l'article 49 du C.I.R. 1992.

Selon elle, même si la modification législative peut amener à une double imposition, le Législateur pouvait considérer qu'il existe un risque d'usage abusif en cas d'application (simultanée) des deux dispositions avant la modification de l'article 26 du C.I.R. 1992, il est peut-être dans sa nouvelle mouture de nature à prévenir ce risque.

4. La position de la Cour de cassation[153]

Selon la Cour, il suffit de constater que les conditions reprises à l'article 49 du C.I.R. 1992 ne sont pas remplies pour que les dépenses soient rejetées sans qu'il soit fait référence à l'article 26 du C.I.R. 1992.

5. Position de la jurisprudence actuelle

La majorité de la jurisprudence actuelle tend à adopter la position de la Cour de cassation, consacrée par la Cour Constitutionnelle.

Le tribunal de première instance de Bruxelles a jugé que l'application de l'article 26 du C.I.R. 1992 exige que soit au moins

---

151 Quest. parl. n°1209 du 28 janvier 1999, *Bull. Bel.,* 1999, p. 900; Quest. parl. n°1371 du 17 janvier 1995, *Bull. Bel.,* 1995, p. 2534.

152 A.C.C. n° 160/2010 du 22 décembre 2010; A.C.C. n° 151/2005 du 6 novembre 2008.

153 Cass., 12 juin 2009, *Fiscologue,* n° 1178, 23 octobre 2009, p. 11; Cass., 30 octobre 2008, *Fiscologue*, n° 1138, 28 novembre 2008, p. 7.

fournie la preuve d'une partie ou de l'ensemble des dépenses déclarées[154]. La Cour de cassation a également exigé cette condition dans son arrêt du 14 décembre 2007[155].

Le tribunal de première instance d'Anvers[156] estime que les articles 26 et 49 du C.I.R. 1992 doivent être «nettement» distingués : le premier article concerne la détermination du bénéfice, le second définit les frais qui peuvent être déduits de ce bénéfice au titre de frais professionnels. Les management fees payés constituent des frais et doivent être appréciés sur base de l'article 49 du C.I.R. 1992. Lorsque la preuve de la réalité des prestations de management n'est pas fournie, les management fees ne sont pas déductibles comme charges professionnelles et il n'y a aucune raison de procéder à l'appréciation de ces frais au regard de l'article 26 du C.I.R. 1992.

L'absence de déductibilité pour un contribuable d'une charge n'implique pas automatiquement l'absence d'imposabilité pour un autre contribuable, et inversement, la déductibilité d'une charge n'entraîne pas toujours l'imposabilité pour le tiers bénéficiaire[157].

Une même rémunération ne peut, à la fois, constituer une dépense déductible dans le chef du débiteur et présenter, dans le chef du bénéficiaire, un caractère anormal ou bénévole qui ne donnerait pas lieu à la déduction au titre de revenus définitivement taxés en application des articles 79 et 207 du C.I.R. 1992[158].

Le principe *non bis in idem* ne s'applique qu'à l'imposition d'une même matière imposable dans le chef d'un même contribuable et ce, par une même autorité ou par des autorités différentes, lorsque la loi le prévoit[159].

---

154 Civ. Bruxelles, 9 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/162, www.monkey.be.

155 Cass., 14 décembre 2007, Cause 06/0155/F, www.fisconet.be.

156 Civ. Anvers, 16 juin 2006, *Fiscologue*, n° 1046, 10 nov. 2006.

157 Anvers 7 mars 2006, *Act. fisc.*, n° 06/16-2, www.fiscalnet.be; Bruxelles, 7 septembre 2005, *Act. fisc.*, 2006, n° 11, p. 1.

158 Civ. Mons, 7 octobre 2004, rôle n° 02-1623-A, *Cour. fisc.*, 1999, n° 25; Civ. Bruxelles, 7 mai 2004, *F.J.F.*, n° 2005/383; Civ. Mons, 24 mars 2004, rôle RG/0 1/ 1458/A, *Cour. fisc.*, 1999, n° 25; Gand, 20 novembre 2003, *F.J.F.*, 2004, liv. 8, p. 759.

159 Civ. Bruxelles, 7 mai 2004, *F.J.F.*, n° 2005/383.

De plus, en matière fiscale, ce principe ne constitue nullement un principe général de droit qui devrait être appliqué en l'absence d'un texte clair. L'adage *non bis in idem* sera simplement ce qu'en fera l'autorité investie du pouvoir d'imposition[160].

L'administration défend que :

- l'article 26 du C.I.R. 1992 figure dans la partie du Code intitulée « revenus imposables » (sous-section I de la IV) et même plus précisément, sous le titre « bénéfices », tandis que l'article 49 du C.I.R. 1992 figure sous l'intitulé « frais professionnels »;
- les libéralités et avantages anormaux et bénévoles qui correspondent à des coûts dans la comptabilité de celui qui les octroie sont fiscalement rejetés sur base de l'article 49 du C.I.R. 1992 : le champ d'application de l'article 26 du C.I.R. 1992 doit être limité aux avantages anormaux ou bénévoles qui ne correspondent pas à une charge du compte de résultat de celui qui les octroie, sans que cela implique une quelconque violation de la loi comptable (...)[161].

Cette thèse de l'administration a été suivie à plusieurs reprises par la jurisprudence[162].

3.6.3.3. Doctrine

La majorité de la doctrine défend que la double imposition entraînée par le rejet pur et simple des management fees indépendamment du fait qu'ils constituent des revenus taxables dans la société de management, est inconciliable avec la clause échappatoire de l'article 26 du C.I.R. 1992, sous peine de priver celle-ci de toute substance[163].

---

160 Cass., 30 novembre 1950, *Pas*., 1951, 191.

161 Anvers, 24 septembre 1996, *R.G.F.*, 1997, p.31, note J.S. VINCENT, *R.G.F.*, 1997, p. 32 et http://www.bours-law.be/documents/JP-Bours---Statut-des-dirigeants.pdf.

162 Civ. Anvers, 16 juin 2006, *Fiscologue*, 2006, n° 1046, p. 12.; Liège, 10 mars 2006, rôle n° 2002/RG/ 1767; Civ. Mons, 13 octobre 2004, *T.F.R.*, n° 2005/66.

163 CAUWENBERGH, P. et GOUDBLOMME, A. « Fiscus mag in de regel geen transfer pricing-correcties doorvoeren in een binnenlandse context – Artikel 26 krijgt voorrang op Artikel 49 », *A.F.T.*, 2004, n° 31, pp. 8-10; HUYSMAN, S. « De verhouding tussen de artikelen 26 en 49 W.I.B. 1992 terzake van het verbod van dubbele belasting », (note sous Gand 14 avril 2004), *T.R.V.*, 2004, pp. 236 et 237; HUYSMAN, S., Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België, Kalmthout, Biblo, 1994, pp. 202-207; THILMANY, J. « Développements récents en matière de prix de fiscalité des prix de transfert », *C&FP*., 1997, pp. 8 et s.; VAN CROMBRUGGE, S., Beginselen van de vennootschapsbelasting, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 59.

L'argument le plus souvent avancé en vue de justifier la prééminence de l'article 26 du C.I.R. 1992, réside dans la volonté du législateur d'empêcher la double imposition économique d'une même matière imposable[164]. Certains auteurs relèvent également qu'une législation laissant à l'administration fiscale le choix d'appréhender une même situation de deux manières différentes – en appliquant soit l'article 49 du C.I.R. 1992 soit l'article 26 du C.I.R. 1992 – irait à l'encontre du principe constitutionnel d'égalité et serait source d'injustice[165].

L'application du principe *lex speciali lex generali derogat* (les lois spéciales dérogent aux lois générales), devrait donner la primauté à l'article 26 du C.I.R. 1992 sur l'article 49 du C.I.R. 1992, étant donné qu'il existe une disposition légale spécifique concernant les avantages bénévoles.

Seules ces dispositions doivent s'appliquer et ce par dérogation à une disposition plus générale telle que l'article 49 du C.I.R. 1992[166].

Le redressement, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, s'opèrera par le rejet de déduction de la partie anormale des management fees.

Ce redressement peut aboutir à une double imposition économique que les conventions qui reprennent l'article 9, § 2 du modèle OCDE permettent cependant d'éliminer. L'élimination de cette double imposition est également la raison d'être de la convention du 23 juillet 1990, dite convention d'arbitrage[167] et plus récemment de l'introduction d'un deuxième paragraphe dans l'article 185 du C.I.R. 1992.

---

164 BLOCKERYE, T. et PHILIPPE, D-E. « Gestion des pertes fiscales au sein d'un groupe de sociétés belges », *R.G.F.*, 2006, n° 1, pp. 4-23; HUYSMAN, S. « De verhouding tussen de artikelen 26 en 49 W.I.B. 1992 terzake van het verbod van dubbele belasting », (note sous Gand 14 avril 2004), *T.R.V.* 2004, pp. 236 et 237, (Comme l'explique l'auteur, l'objectif poursuivi à l'époque par le législateur était de consacrer une pratique administrative antérieure se contentant de l'imposition unique d'un même revenu).

165 HUYSMAN, S. « De verhouding tussen de artikelen 26 en 49 W.I.B. 1992 terzake van het verbod van dubbele belasting », (note sous Gand 14 avril 2004), *T.R.V.* 2004, pp. 236 et 237.

166 *Op. cit.* 1.

167 Convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, approuvée par la loi du 17 mars 1995.

Il est pour le moins paradoxal, pour ne pas dire discriminatoire, de considérer que la double imposition pourrait être évitée lorsque le bénéficiaire des management fees est une société d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention permettant cette élimination et ne pourrait pas l'être lorsque la société bénéficiaire est une société résidente[168].

La Cour constitutionnelle met à néant les espoirs d'une grande partie de la doctrine en refusant, sur la base des moyens développés, d'annuler la modification de l'article 26, alinéa 1er du C.I.R. 1992.

Malheureusement, la Cour constitutionnelle ne s'est pas prononcée sur la discrimination qui pourrait exister entre la situation, dans les mêmes hypothèses, de deux sociétés résidentes et celle d'une société résidente et une autre société établie dans l'E.E.E. Ce moyen n'ayant pas été argumenté de manière suffisamment précise, la Cour ne l'a pas considéré comme recevable[169].

3.6.3.4. Conclusion et recommandations

La double imposition découlant de la modification législative de l'article 26 du C.I.R. 1992 est pointée du doigt, notamment par la section législation du Conseil d'État, estimant que ce serait une première dans l'histoire fiscale du pays d'instaurer délibérément une telle double imposition.

Aucun principe général de droit n'interdit la double imposition économique, contrairement à la double imposition juridique.

Au sens strict, juridique, il existe bien une interdiction d'appliquer deux fois la même règle (on ne peut pas taxer deux fois le même impôt, pour la même personne, pour le même fait générateur).

Mais une même richesse peut être taxée dans le chef de deux personnes différentes (ex. société et actionnaire). On peut également être imposé sur la même richesse par deux pouvoirs différents (ex. Régions et communes).

---

168 *Op. cit.* 1.

169 DEWAEL, Y. « La double taxation économique peut être justifiée », *Act. fisc.*, 27 novembre 2008, n°41, www.monkey.be.

Si l'on doit bien constater que, dans des situations intra-nationales, la double imposition est légitimée et que cette double imposition ne saurait *a priori* être contraire au droit européen (l'article 26 du C.I.R. 1992 ne s'appliquant qu'aux sociétés établies en Belgique), on peut néanmoins soulever la discrimination qui pourrait exister entre la situation, dans les mêmes hypothèses de facturation de management fees , de deux sociétés résidentes et celle d'une société résidente et une autre société établie dans l'E.E.E.

En effet, dans des relations transnationales au sein de l'E.E.E., la Convention européenne d'arbitrage (CEE n° 90/436) du 23 juillet 1990 permet d'exclure la double imposition économique.

Il en résulte que si une société belge a recours aux services de management auprès d'une société non résidente, la double imposition serait dans ce cas impossible, grâce aux Conventions préventives de double imposition établies entre les États membres de l'Union européenne.

3.7. Théorie de la simulation

3.7.1. Législation fiscale

L'article 340 du C.I.R. 1992[170] dispose que, en matière contractuelle, la simulation peut se réaliser soit en créant un acte apparent qui ne correspond à aucune opération réelle, soit en déguisant totalement ou partiellement un acte véritable sous l'apparence d'un autre[171].

3.7.2. Analyse

3.7.2.1. Directives et commentaires administratifs

L'administration peut établir, par toutes voies de droit, et notamment par présomptions, le caractère fictif ou simulé des actes qui lui sont opposés et auxquels elle n'est pas partie, et ce, nonobstant les mentions de la comptabilité du contribuable et l'existence de certaines opérations, telles des transferts de fonds qui peuvent avoir pour but de donner à l'acte fictif une apparence de réalité[172].

---

170 *Op. cit.* 6.
171 Com.IR 1992, n° 340/77, www.fisconet.be.
172 Com.IR 1992, n° 340/78, www.fisconet.be.

L'administration a fait sienne l'argumentation de la Cour de cassation (reprise au point suivant), et l'a reprise dans son commentaire administratif n° 340/79 : « Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans 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. »[173]

3.7.2.2. Jurisprudence belge

L'administration fiscale peut rejeter la déduction des management fees lorsqu'elle démontre que la convention de management est entachée de simulation.

Comme l'a établi la Cour de cassation, « Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal 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 ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale, et même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale »[174].

Seule compte en définitive l'acceptation des effets juridiques des actes posés par les parties.

S'il peut être prouvé que les parties n'ont pas respecté les conséquences juridiques des actes qu'elles ont posés, l'administration fiscale sera alors en droit de remettre en cause l'ensemble de la structure mise en œuvre.

La Cour de cassation a même été plus loin en décidant qu'une convention illicite (qui viole une règle de droit d'ordre public) non simulée est inopposable au fisc[175].

---

173 Com.IR 1992, n° 340/79, www.fisconet.be.

174 Cass., 22 mars 1990, *Pas*. 1990, I, p. 853, www.monkey.be; Cass., 29 janvier 1988, *F.J.F.*, 1988, p. 125, www.monkey.be; Cass., 6 juin 1961, *Pas*. 1961, I, p. 1082, www.monkey.be.

175 Cass., 5 mars 1999, *J.T.*, 1999, p. 200, www.monkey.be.

En effet, l'administration ne possède pas la qualité de tiers vis-à-vis des actes accomplis par le contribuable[176]. Elle doit donc épouser la situation de la partie redevable de l'impôt, de telle sorte que l'impôt soit établi conformément à la réalité[177].

Le tribunal de première instance de Mons en a lui décidé autrement, rejetant la déductibilité des management fees, la société n'ayant pas respecté l'article 225 du Code des sociétés, qui avant sa modification en 2002, imposait aux SPRL la nomination de gérants « personnes physiques » exclusivement[178].

3.7.2.3. Doctrine

La doctrine évoque également l'attendu célèbre de la Cour de cassation repris au point précédent[179].

3.7.2.4. Conclusion et recommandations

Dans le cadre d'une convention de management, il faudra veiller à ce que les prestations définies par celle-ci puissent être respectées par la suite (il faut donc éviter les clauses trop contraignantes), et que ces prestations respectent le droit commun (notamment le droit des sociétés et le droit social dans ce cas-ci).

Le montant des rémunérations déterminé dans cette convention devra également être scrupuleusement respecté par la suite.

---

176 Gand, 6 novembre 2002, *Fiscologue*, n° 877, p. 9, www.monkey.be; Gand, 29 juin 2000, *F.J.F.*, 2001, p. 3; Gand, 9 février 2000, *Cour. fisc.*, 2000, p. 273; Anvers, 21 avril 1998, *Cour. fisc.*, 1998, p. 331; Anvers, 18 septembre 1995, *F.J.F.*, n° 95/200; Anvers, 17 février 1992, *F.J.F.*, n° 92/110, p. 205; Gand, 18 décembre 1979, *J.D.F.*, 1982, p. 90; Liège, 31 janvier 1956, *R.P.S.*, 1956, n° 4610, p. 290.

177 Anvers, 17 février 1992, *F.J.F.*, n° 92/110, www.monkey.be.

178 Civ. Mons, 24 mars 2004, rôle RG/0 1/ 1458/A, www.monkey.be.

179 AFSCHRIFT, T., L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique, Larcier, 1994, p. 114, n° 160; DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20, www.monkey.be; VAN OMMESLAGHE, P. « Examen de jurisprudence - Les obligations », *R.C.J.B.*, 1986, p. 131.

3.8. Mesure anti-abus : ancienne mouture

3.8.1. Législation fiscale

L'article 344, § 1er du C.I.R. 1992[180] permet à l'administration de « *requalifier* » un acte, lorsque les parties ont donné à celui-ci une qualification juridique plutôt qu'une autre, dans le seul but d'éviter l'impôt.

3.8.2. Analyse

3.8.2.1. Directives et commentaires administratifs

L'article 344, § 1er du C.I.R. 1992 prévoit que « n'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 du C.I.R. 1992, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

Cette disposition permet donc également à l'administration de requalifier dans son ensemble une opération qui aurait été artificiellement décomposée en actes distincts, afin que soit imposée l'opération que les parties ont réellement conclue[181].

3.8.2.2. Jurisprudence belge

« La jurisprudence de la Cour de cassation a confirmé, à plusieurs reprises, en contradiction avec la position de l'administration fiscale, que seule la qualification d'un acte pouvait être rendue inopposable à l'administration fiscale en vertu de l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992. Celle-ci ne peut donc lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte. Elle a ainsi clairement condamné, à juste titre, la théorie de la réalité économique permettant le cas échéant de tenir compte d'une réalité économique

[180] *Op. cit.* 6.

[181] Circ. n° Ci.RH.840/592.613 du 3 avril 2008; Circ. n° Ci.D.19/453.895 du 6 décembre 1993.

distincte de la réalité juridique procédant de ce qui a été convenu par les parties, en l'absence de simulation. La Cour de cassation requérait que les effets de l'opération initialement et nouvellement qualifiée soient similaires, et non identiques.

« L'administration peut requalifier dans son ensemble l'opération qui a été artificiellement décomposée en actes distincts et modifier ainsi la qualification qui a été donnée par les parties à chaque acte distinct lorsqu'elle constate que les actes visent la même opération d'un point de vue économique.

Elle peut établir l'impôt sur la base de cette nouvelle qualification, à moins que le contribuable ne prouve que la qualification originaire répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique[182]. »

« L'administration ne peut toutefois procéder à la requalification de l'opération que si la nouvelle qualification a des effets juridiques non fiscaux similaires au résultat final des actes juridiques posés par les parties ».

De manière quelque peu contradictoire, elle affirme cependant également, en se référant aux travaux préparatoires, et sans évoquer la question des effets juridiques de l'opération, qu'il est « possible de requalifier des contrats successifs conclus entre diverses parties en un contrat conclu entre des parties qui n'ont pas directement contracté l'une avec l'autre, pour autant que, d'un point de vue économique, il s'agisse de la même opération »[183].

Cette deuxième partie du raisonnement de la Cour ne peut évidemment être approuvée. Cette analyse de l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992 ne respecte en effet ni le principe de la légalité de l'impôt ni celui de la stricte interprétation des lois fiscales, et étend donc illégalement son champ d'application. Selon l'interprétation donnée par la Cour à cette disposition, ce ne serait plus seulement la qualification d'un acte qui serait inopposable à l'administration, tel que le prévoit très clairement l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992, mais bien l'acte lui-même, le « contenu qualifié »[184].

---

182 Cass., 10 juin 2010, *R.G.F.*, n° 2011/3 – 7; Cass., 22 novembre 2007, rôle n° F.06.0028.N, www.juridat.be; Cass., 4 novembre 2005, *Pas.*, n° 567.

183 BENTLEY, M. « L'arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010 : la résurgence de la théorie de la réalité économique ? », Hebdo du 2 avril 2011, www.fiscalnet.be.

184 *Ibid.*

Le ministre confirme que les mots « répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique » signifient que la qualification attaquée doit être dénuée de toute motivation économique valable par rapport à l'opération réellement effectuée. En d'autres termes, le contribuable apporte la preuve contraire lorsqu'il démontre une corrélation suffisante entre la qualification juridique et le contenu économique de l'opération[185].

3.8.2.3. Doctrine

« On peut déduire de ce qui précède que l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992 prévoit une inopposabilité; que cette opposabilité ne frappe que la qualification juridique de l'acte et non l'acte lui-même. Ceci signifie que les actes juridiques, même accomplis dans le seul but d'éviter l'impôt, demeurent opposables au fisc, comme par le passé et sans aucune restriction.

L'article 344, § 1er du C.I.R. 1992 ne trouvera donc à s'appliquer que dans les cas où les parties ont un certain pouvoir sur la qualification des actes, parce qu'elles ne s'imposent pas toujours entièrement à elle. Dès lors qu'un choix se présente à elle, il est possible que les parties choisissent la qualification qui leur permet d'éviter l'impôt.

Ceci ne suppose aucunement que le contenu qualifié change; il reste au contraire identique, mais les parties profitent des cas limites existant aux frontières des qualifications préexistantes. Dans cette hypothèse, et dans celle-ci seulement, les parties « donnent » une qualification à l'acte, et l'on se trouve exactement dans le champ d'application de l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992, si le but qui les guide à l'occasion du choix de cette qualification est d'éviter l'impôt.

Enfin, la qualification n'est inopposable que si elle a pour but d'éviter l'impôt, et ce sauf preuve d'un autre but admis par loi : le contribuable peut encore échapper à l'imposition de l'opération requalifiée en prouvant qu'il a agi dans un but non exclusivement fiscal.[186] »

---

185 Doc. parl., Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 55-56.

186 AFSCHRIFT, Th. « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html; BONTE, T. « Réalité économique et ruling », *D.A.O.R.*, 1995, n°35; SPAEY, P-Y. « noot onder Antwerpen, 28 novembre 1994 », *A.F.T.*, 1995, p. 150, n° 2; VANDERSTRAETEN, A. « Acquisition d'actions propres: l'administration requalifie ou invoque la simulation », *Act. fisc.*, 1999, n° 42.

« Si cette disposition légale permet donc à l'administration de "*requalifier*" un acte (lorsque les parties ont donné à celui-ci une qualification juridique plutôt qu'une autre, dans le seul but d'éviter l'impôt), requalifier des revenus perçus par une société en revenus perçus par une personne physique entraînerait une violation des effets de la personnalité juridique de cette société, de sorte qu'il n'y aurait alors pas inopposabilité d'une qualification juridique mais bien inopposabilité de l'acte lui-même, ce que ne permet pas l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992.[187] »

3.8.2.4. Conclusion et recommandations

La notion de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » n'est pas définie dans le C.I.R. 1992.

Jusqu'à présent, l'administration n'a jamais réussi à imposer la théorie dite de la « réalité économique », à savoir de tenir compte d'une réalité économique distincte de la réalité juridique des actes établis par les parties. Le ministre a d'ailleurs confirmé que cette notion concerne la qualification juridique donnée à l'opération, et non l'opération en elle-même (voir point précédent).

On pourrait s'interroger sur la compatibilité de l'article 344 du C.I.R. 1992 avec les principes de légalité et d'interprétation stricte des lois dérogatoires, auquel est intimement lié le principe du choix licite de la voie la moins imposée.

Suivant l'article 170 de la Constitution « a*ucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ».

Si le principe de la légalité de l'impôt est constitutionnel, celui du choix licite de la voie la moins imposée ne l'est pas. Il n'est qu'une simple conséquence du premier, et ne vaut que tant que le législateur s'est abstenu de réglementer la question. C'est en effet la loi elle-même qui détermine les conditions dans lesquelles un impôt sera dû, et le législateur a naturellement tout pouvoir, dans le respect des autres dispositions de la Constitution, pour fixer le champ d'application de l'impôt[188].

---

187 *Op. cit.* 23.

188 AFSCHRIFT, Th. « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html; PEETERS, B. et WUSTENBERS, W. « De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtzekerheidsbeginse », *A.F.T.*, 1999, 94, n °4 et 6.

Une loi qui, comme l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992, limite dans une certaine mesure le principe du choix de la voie la moins imposée, en étendant la sphère d'application de l'impôt, n'empêche toutefois pas que toute situation non visée par la loi elle-même, même si elle étend la base imposable, demeurera en dehors du champ d'application de l'impôt, conformément à l'article 170 de la Constitution, ce qui réconcilie les dispositions anti-évitement de l'impôt avec le principe constitutionnel précité[189].

Cette ancienne disposition anti-abus ne pouvait que rarement être appliquée par l'administration fiscale, du fait de l'exigence de la jurisprudence de conférer à la nouvelle qualification des effets juridiques non fiscaux similaires au résultat final des actes juridiques posés par les parties.

3.9. Mesure anti-abus : nouvelle mouture

3.9.1. Législation fiscale

Cette article 344, § 1er du C.I.R. 1992 a récemment été modifié par l'article 167, § 1er de la loi-programme du 29 mars 2012[190] :

« *§ 1er. 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 preuve 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 prévu 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.

---

189 AFSCHRIFT, Th. « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html.

190 Art. 167 de la Loi-programme du 29 mars 2012(II), M.B, 6 avril 2012, http://www.ejustice.just.fgov.be.

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 contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis 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. »

L'article 167 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au Moniteur belge et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des dispositions visées à l'article 167.

Une disposition identique a été insérée dans le code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et, par extension, également dans le code des droits de succession[191].

3.9.2. Analyse

3.9.2.1. Directives et commentaires administratifs

Une première circulaire assez rapide[192] a donné des précisions concernant cette nouvelle disposition anti-abus :

- **Inopposabilité**

  Désormais l'inopposabilité concerne un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération. L'inopposabilité ne concerne donc plus la qualification juridique de l'acte comme c'était le cas auparavant. Il n'ya donc plus lieu de requalifier comme c'était le cas auparavant et le problème des « effets juridiques analogues » ne se pose donc plus.

[191] Art. 168 de la Loi-programme du 29 mars 2012(II), M.B, 6 avril 2012, http://www.ejustice.just.fgov.be.

[192] Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012 et AGDP n°4/2012 du 4 mai 2012, *M.B.*, 14 mai 2012.

- **Abus fiscal**

  L'inopposabilité peut être invoquée par l'administration fiscale lorsqu'il est question d'abus fiscal.

  L'alinéa 2 du nouvel article 344, § 1er du C.I.R. 1992 donne une définition de l'abus fiscal[193].

- **Preuve**

  L'administration doit d'abord fournir la preuve que le choix de la forme juridique répond à la définition d'abus fiscal, par tous les moyens de preuve du droit commun, à l'exception du serment. L'administration doit uniquement prouver l'élément objectif de l'abus. Il revient ensuite au contribuable de rapporter la preuve que ses actes juridiques sont justifiés par des motifs autres que l'évitement des impôts sur les revenus. Si le contribuable ne le fait pas, il résulte de la répartition de la charge de la preuve que les actes juridiques posés par le contribuable ont été déclarés uniquement pour des motifs fiscaux.

- **Requalification**

  Lorsque l'administration a réussi dans sa charge de la preuve et que le contribuable n'a pas apporté une preuve contraire valable, l'administration revoit la situation fiscale du contribuable et la rend conforme à l'objectif et à l'esprit de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant ignorée par sa spécification.

- **Décisions anticipées**

  Le service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) ne peut pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus, règle de procédure qui ne peut s'appliquer qu'après la réalisation des opérations visées.

  Certes, ce service pourra prendre une décision relative au choix de l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qui lui est présenté par le contribuable, et cet accord implique que celui-ci ne peut pas être remis en question dans le cadre de la présente disposition, pour autant que toutes les opérations aient été réalisées telles qu'elles sont reprises dans l'accord préalable.

---

193 Voir point 3.9.1.

3.9.2.2. Doctrine

Selon Felix Vanden Heede[194], la réécriture de la disposition générale anti-abus aura des effets plutôt limités pour la pratique fiscale. Le fisc ne pourra pas, en vertu de la nouvelle disposition, s'en prendre sans discussion aux opérations auxquelles il ne pouvait pas s'attaquer avec l'ancienne disposition.

Pour Thierry Afschrift qui enseigne le droit fiscal à l'Université libre de Bruxelles (ULB), cette circulaire indique que « le fisc adopte une interprétation restrictive du texte en fixant des limites. Il ne suffit pas de dire que quelqu'un a agi dans le but d'éviter un impôt. On se rattache plutôt à la jurisprudence européenne et on vise les opérations entièrement artificielles n'ayant aucune portée économique ».

Thierry Afschrift estime que « les sociétés de management [construction légale qui vise à substituer l'impôt des sociétés (33,9 %) à l'impôt des personnes physiques (environ 50 %), NDLR] ne tomberont pas sous le coup de cette disposition ». Contrairement à « une société boîte aux lettres », exemple cité par la circulaire, « soit une société qui n'a d'autre utilité qu'héberger des actifs pour alléger la charge fiscale d'une autre société[195]. »

Stephen G Hürner[196] est également d'avis que les sociétés de management ne seront pas visées par la nouvelle mesure telle que commentée par la circulaire du 4 mai 2012, la phrase clé de cette circulaire restant : « ... il y a construction artificielle lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché ».

---

194 VANDEN HEEDE, F. « Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012 », *Pacioli*, mai 2012, n° 341, pp. 6-7.

195 CONDIJTS, J., « Les sociétés de management échappent à la loi anti-abus », citant AFSCHRIFT, Th., *Le Soir*, 4 mai 2012, p. 19.

196 HURNER, S. « La Circulaire du 4 mai 2012 sur la nouvelle disposition anti – abus », *Hebdo* du 26 mai 2012, www.fiscalnet.be.

3.9.2.3. Conclusion et recommandations

Je partage l'opinion de Luc Faij, selon qui : « *La nouvelle disposition donne manifestement des pouvoirs fort étendus à l'Administration, puisqu'elle instaure le principe de la non-opposabilité d'un acte dès lors que cet acte n'est pas justifié par des motifs économiques. L'objectif de payer moins d'impôt de manière légale n'est plus désormais permis, et il faudra trouver une justification économique à tout acte*[197]. »

Cette nouvelle disposition instaure également une sorte de renversement de la charge de la preuve : ce n'est plus l'administration qui devra prouver qu'un montage n'a d'autres finalités économiques que l'évitement de l'impôt (ce qui, dans la pratique, s'avérait impossible), mais le contribuable qui devra démontrer les autres objectifs de ce montage.

Selon moi, si le principe du choix de la voie la moins imposée était déjà limité par l'article 344, § 1er ancien du C.I.R. 1992, cette nouvelle disposition abroge complètement la doctrine Brepols.

Désormais, le simple fait d'envisager une économie d'impôt serait considéré comme un abus fiscal.

Si l'on s'en tient à la stricte lecture des textes, je pense que toute opération est visée dans cette nouvelle disposition. Il y a donc lieu d'être encore plus prudent aujourd'hui lorsqu'on a recours aux management fees, cette nouvelle disposition instaurant une nouvelle preuve quasiment impossible à rapporter par le contribuable.

3.10. Conclusion

Les management fees sont une réalité au sein des groupes de sociétés; l'impact fiscal qu'ils peuvent avoir sur une entreprise prise isolément serait inexistant dans bien des cas si la Belgique n'était l'un des derniers États industrialisés à ne pas connaître la consolidation fiscale[198].

---

197 FAIJ, L. « Nouvelle mesure anti-abus : commentaire sur la Circulaire AAF 3/2012 du 04/05/2012 », http://www.lucfaij.be/ongletarticle/109-nouvelle-mesure-anti-abus-commentaire-sur-la-circulaire-aaf-3-2012-du-04-05-2012.html.

198 *Op. cit.* 1.

Les conditions de déduction fiscale sont de plus en plus difficiles à respecter pour les prestations de management. Les preuves exigées sont en effet particulièrement compliquées à rapporter dans ce cadre-ci.

Il faut non seulement prouver que cette gestion est réelle, mais également qu'elle est exercée par la société de management et non pas par son représentant, et également justifier le montant de ces prestations.

Il faudra néanmoins s'aligner sur ces conditions, un revirement de la position de la jurisprudence étant, à mon sens, peu probable, vu le nombre de décisions rendues allant dans le même sens.

On peut également lire que les sociétés de management sont de plus en plus dans le collimateur du gouvernement, qui a d'ailleurs déjà adopté une nouvelle mesure visant ces dites sociétés : il s'agit de l'augmentation du précompte mobilier frappant les dividendes[199].

La seule solution, consistant en une adaptation des textes légaux, est également assez utopique, le législateur ayant défendu à plusieurs reprises sa position et envisageant même d'aller plus loin.

Selon moi, le seul changement en faveur des sociétés ayant recours à ce système que l'on peut espérer, est la condamnation de la double imposition appliquée lors du rejet de ces frais sur la base de la seule application l'article 49 du C.I.R. 1992.

J'estime qu'il est de bon droit d'espérer que la position du Conseil d'Etat sera plus sérieusement considérée.

De plus, s'il n'y a pas actuellement d'harmonisation fiscale européenne en matière d'impôt des sociétés, il n'en reste pas moins que l'intention du droit et de la jurisprudence européens est clairement d'éliminer toutes les discriminations subies par les sociétés des Etats membres, et que la double imposition économique est condamnée.

On peut espérer que la Belgique doive un jour s'aligner sur cette position et abolisse cette double imposition.

---

[199] Art. 146 de la Loi-programme du 29 mars 2012(II), M.B, 6 avril 2012, http://www.ejustice.just.fgov.be.

4. TRAITEMENT FISCAL DES MANAGEMENT FEES A LA TVA

4.1. Assujettissement

4.1.1. Législation fiscale (Code de la TVA)

L'article 2 du Code de la TVA dispose que : « Sont soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ».

L'article 4, § 1er du Code de la TVA dispose que : « Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique ».

L'article 18, § 1er du Code de la TVA définit les prestations de services soumises à la taxe.

L'article 51, § 1er, 1° du Code de la TVA dispose que : « la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique ».

L'article 9, § 2 de l'arrêté royal, n° 1 de la TVA énonce les mentions obligatoires devant être reprises sur la facture[200].

[200] 1° la date à laquelle le document est établi;
2° le nom ou la dénomination sociale et l'adresse des parties intervenues dans l'opération;
3° le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée, visé à l'art. 50 du Code, de la personne qui établit le document;
4° a) pour l'acquisition intracommunautaire de biens, la date à laquelle le fait générateur est intervenu par application de l'art. 25septies, § 1er, du Code;
b) pour les opérations visées à l'art. 51, § 2, al. 1er, 1°, 2°, 5° et 6°, du Code, ou aux art. 20 ou 20*bis*, la date de l'achèvement de l'opération ou, lorsque la taxe devient exigible par application de l'art. 17, § 1er, al. 2 ou de l'art. 22, § 2, al. 2, du Code, la date à laquelle elle est exigible;
5° les éléments visés à l'art. 5, § 1er, 6°;

4.1.2. Directives et commentaires administratifs

Les rémunérations de management fees fournis en dehors du cadre d'un mandat d'administrateur sont des prestations de service soumises à la taxe[201].

En ce qui concerne les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés agissant en qualité de personne physique, le critère d'indépendance indispensable pour l'assujettissement à la TVA n'est normalement pas rencontré. En effet, ces personnes apparaissent, vis-à-vis des tiers, comme des organes de la société qu'elles représentent. De plus, leur rémunération est fixée unilatéralement par celle-ci, et non pas contractuellement[202].

Dans ces conditions, il faut considérer que, lorsqu'ils agissent dans l'exercice de leur mission statutaire, les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés se trouvent dans un lien de subordination par rapport à la personne morale qui leur a confié cette mission; ils ne sont dès lors pas assujettis pour les tâches qu'ils effectuent dans ce cadre[203]. Les rémunérations qu'ils retirent de ces prestations échappent par conséquent à l'application de la TVA. Il s'agit en l'occurrence des revenus fixes ou variables, en ce compris les tantièmes, que les sociétés de capitaux leur attribuent[204].

Les personnes morales peuvent difficilement être considérées comme n'agissant pas de manière indépendante. Par conséquent, la prestation de mandat effectuée par les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés constitués en personne morale est, en

---

6° l'indication, par taux, de la base d'imposition et le montant total des taxes dues;
7° une référence au contrat ou à tout autre document établi dans les relations entre les parties concernées par l'opération, qui peut justifier la nature et la quantité des biens acquis ou l'objet des services reçus ainsi que le prix et ses accessoires;
8° le numéro sous lequel le document est inscrit au facturier d'entrée ou au registre que l'assujetti ou le membre de l'unité T.V.A. au sens de l'art. 4, § 2, du Code, et la personne morale non assujettie doivent tenir conformément à l'art. 14 du présent arrêté.

201 Com. TVA, n° 18/532; Doc. Parl., Sén., 1992-1993, n° 578-2, 25-26, www.fisconet.be.
202 Com. TVA, n° 18/530, www.fisconet.be.
203 Rev. TVA, n° 104, 581, n° 11 - QR Parl., Ch., 1992-1993, n° 50, 4200-4201 - Q. n° 371 DE CLIPPELE, www.fisconet.be.
204 Com. TVA, n° 18/531, www.fisconet.be.

principe, soumise à la TVA en application des articles 2, 4 et 18, § 1er, alinéa 2, 3° C.TVA. Toutefois, cette prestation de mandat peut également échapper à l'application de la TVA parce que l'administration n'exige pas, pour des raisons pratiques et par analogie avec les personnes physiques, leur identification à la TVA. Cette tolérance est prévue par une décision du 27 janvier 1994[205]. Cette décision précise en outre que la position ainsi exprimée vaut également pour les sociétés qui sont déjà des assujettis pour une autre activité économique. Si ces sociétés se prévalent de la non-taxation à la TVA de leurs opérations d'administrateur, elles ne peuvent exercer leur droit à déduction, en principe, que selon la règle du *prorata* général[206].

4.1.3. Jurisprudence

Le Code belge de la TVA est en principe la transcription en droit belge des directives communautaires en la matière.

La Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 18 octobre 2007 a confirmé le principe selon lequel les personnes physiques qui exercent un mandat d'administrateur, gérant ou liquidateur au profit de personnes morales se trouvent dans un lien de subordination par rapport à ces personnes morales et l'exercice de leur mandat ne sera pas soumis à la TVA[207].

4.1.4. Doctrine

Bien que les personnes morales ne puissent effectuer leur mandat que d'une manière indépendante, pour des raisons pratiques, l'administration n'exige pas leur identification à la TVA[208].

« Si ces personnes morales souhaitent néanmoins soumettre à la TVA leurs opérations en tant qu'administrateur, gérant ou

---

205 Déc. n° ET 79 581 du 27 janvier 1994, Rev. TVA., n° 110, p. 1019, n° 995.

206 Com. TVA, n° 18/533, www.fisconet.be.

207 C.J.U.E., arrêt van der Steen, affaire C-355/06.

208 LAMPARELLI, T. « Mandat d'administrateur exercé par une personne morale au profit d'une autre personne morale : régime TVA applicable », *L.F.B.*, novembre 2011, n° 147, pp. 11-12; LEMAIRE, C. « Variations fiscales sur la société de management (II) », *Signaux fiscaux,* n° 11/37-01, 11 octobre 2011, www.monkey.be.

liquidateur, l'administration avertit que ce choix vaut pour toutes les opérations qu'elles effectuent comme tel.

Le choix précité est en principe irrévocable, à moins que la personne morale concernée n'apporte la preuve irréfutable d'un changement radical de la situation de son entreprise, qui justifie la modification de son choix initial »[209].

La doctrine est toutefois divergente dans son interprétation de cette tolérance de 3non-identification » des prestations d'administrateur, lorsque la société effectue, en plus de ces prestations, des opérations soumises à la TVA.

« Le non-assujettissement n'est possible que pour les prestations d'organe de société *sensu stricto*. Si, en marge de ses fonctions dirigeantes, la société de management facture à la société d'exploitation des prestations telles que des services comptables, de la consultance ou d'autres prestations de service du même type exercées en dehors de son mandat, ces prestations devront obligatoirement être facturées avec application de TVA.

On y sera tout particulièrement attentif pour les prestations effectuées par d'autres personnes que le représentant responsable de la société de management au sein de la société d'exploitation. La TVA est également nécessairement due sur les prestations réalisées au bénéfice d'autres personnes que la société dans laquelle le mandat de gestion est exercé »[210].

« Il va de soi que la tolérance de « non-identification » des prestations d'administrateur, gérant ou liquidateur par une personne morale, ne vaut qu'à la condition stricte que celle-ci ne fournisse en dehors de l'exercice normal du mandat aucune autre prestation passible de la TVA telles que des prestations de consultance et/ou de conseil.

---

209 LAMPARELLI, T. « Mandat d'administrateur exercé par une personne morale au profit d'une autre personne morale : régime TVA applicable », *L.F.B.*, novembre 2011, n° 147, pp. 11-12.

210 *Op. cit.* 3.

Dans ce cas, toutes les opérations effectuées au profit de la personne représentée (y compris donc les missions d'administrateur, gérant ou liquidateur) seront soumises à la TVA suivant les règles normales »[211].

4.1.5. Conclusion

La tolérance administrative accordant aux sociétés la possibilité de ne pas soumettre à la taxe l'exercice de leur mandat, n'a pas de fondement juridique.

L'absence de base légale de la tolérance administrative, accordant aux sociétés la possibilité de ne pas soumettre à la taxe l'exercice de leur mandat, rend le risque d'un changement de position de l'administration plus important, dans la conjoncture actuelle d'harmonisation européenne.

Le choix de l'assujettissement étant en principe irrévocable, les sociétés veilleront à prendre la décision la mieux adaptée à leur situation, et ce, à long terme.

En effet, si la société effectue des dépenses conséquentes, permettant la récupération d'importants montants de TVA, elle aura intérêt à soumettre son mandat à la taxe, et ce afin que cette récupération puisse être admise.

En ce qui concerne le cas des sociétés effectuant des opérations « mixtes » (prestations d'administrateur et autres prestations soumises à la taxe), je partage le point de vue selon lequel ces sociétés auront un droit à déduction fixé selon la règle du *prorata* général, et donc que leurs prestations d'administrateur resteront bien dans le champ de la tolérance de « non-identification » à la TVA. Cette interprétation est d'ailleurs, selon moi, clairement reprise par l'administration dans son commentaire n°18/533.

211 *Op. cit.* 209.

4.2. Unité TVA

4.2.1. Législation fiscale

L'article 11, alinéa 1er de la Directive TVA offre la possibilité aux Etats membres de créer une unité TVA.

Cette Directive a été transcrite en droit belge le 1er avril 2007 par l'adoption de l'arrêté royal n° 55[212].

L'article 1er de l'arrêté royal n°55 du 9 mars 2007, reprend les conditions que doivent respecter les membres d'une unité TVA.

Les assujettis doivent être étroitement liés à la fois sur le plan financier, sur le plan économique et sur le plan de l'organisation. Il y a une présomption réfragable selon laquelle, lorsqu'un membre de l'unité TVA détient une participation directe de plus de 50 % dans un autre assujetti, ces conditions sont remplies.

4.2.2. Directives et commentaires administratifs

Une circulaire administrative[213] détaille tous les principes applicables à une unité TVA.

L'unité TVA consiste à considérer comme un seul assujetti des personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

L'unité TVA ne peut être formée que par des membres ayant un statut d'assujetti établi en Belgique et qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- être étroitement liés sur le plan financier (ce lien est établi dès qu'un assujetti détient directement ou indirectement, dans une autre société avec laquelle il souhaite former une unité TVA, une quotité de droits sociaux de 10% ou plus, ou lorsqu'il existe entre eux, en droit ou en fait, directement ou indirectement, un lien de contrôle).

---

212 A.R. du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA pris en application de l'art. 4, § 2, du C.TVA, *M.B.*, 15 mars 2007.

213 Circulaire n° AFER 42/2007 (E.T.111.702) dd. 09.11.2007, www.fisconet.be.

L'administration accepte également que cette condition soit remplie lorsque 10% ou plus des droits sociaux des assujettis qui veulent faire partie de l'unité TVA sont détenus, directement ou indirectement, par le même actionnaire. Par ailleurs, le fait que ledit actionnaire fasse ou non partie de l'unité TVA est irrelevant en l'espèce. En d'autres termes, la condition est également remplie lorsque l'actionnaire opte pour ne pas faire partie de l'unité TVA ou n'est pas autorisé à en faire partie.

- être étroitement liés sur le plan de l'organisation (direction commune, activités organisées totalement ou partiellement en concertation, être en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne);
- être étroitement liés sur le plan économique (activité principale de chacun d'entre eux de même nature ou activités se complétant ou s'influençant ou s'inscrivant dans la recherche d'un objectif économique commun ou activité d'un assujetti exercée en totalité ou en partie au profit des autres).

En ce qui concerne les personnes morales, dès lors qu'une société membre d'une unité TVA détient une participation directe de plus de 50 % dans une autre société, les 3 conditions cumulatives de participation, requises pour se joindre à une unité TVA existante, sont présumées remplies et cette dernière doit, en principe, en faire partie.

Un assujetti ne peut appartenir à plus d'une unité TVA à la fois.

À compter de sa création et pendant la durée de son existence, l'unité TVA se substitue à ses membres pour tous leurs droits et obligations mentionnés dans le Code de la TVA et ses arrêtés d'exécution.

Le régime de l'unité TVA est optionnel.

Les personnes, membres d'une unité TVA, constituent un seul assujetti pour l'application du Code de la TVA, identifié sous un numéro de TVA propre à l'unité TVA.

Les opérations réalisées entre les membres d'une unité TVA n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA.

4.2.3. Jurisprudence

Du fait que les transactions entre membres d'une unité TVA n'entrent pas dans le champ d'application de la réglementation TVA, il n'y a pas d'obligation d'établir des factures conformes au sens du Code de la TVA. Néanmoins, cela ne signifie pas que ces transactions ne doivent pas faire l'objet d'un document, répondant aux critères du droit comptable et détaillé quant à la nature de la transaction pour être admis à l'Impôt des sociétés.

Ce document doit être établi au nom de l'entreprise cocontractante, et non pas au nom de l'unité TVA. C'est également le numéro de TVA de l'entreprise qui devra être mentionné[214].

4.2.4. Doctrine

« Une société de management, qui en principe est un assujetti, dont l'activité est exercée en totalité ou en partie au profit des autres sociétés d'un groupe pourra être membre d'une unité TVA avec les autres sociétés de ce groupe si les conditions de lien sur les plans financier et de l'organisation sont par ailleurs remplies.

Par ailleurs, en ce qui concerne le droit à déduction, l'unité TVA se substituant aux membres qui la composent, c'est l'unité TVA qui opérera la déduction de la taxe supportée sur les biens et les services qui lui sont fournis : à cet égard, les opérations internes (entre membres) n'auront pas d'impact sur le droit à déduction et seules les opérations externes détermineront le droit à déduction de l'unité : si les opérations de l'unité vis-à-vis des tiers consistent exclusivement en livraisons de biens ou prestations de services ouvrant droit à déduction, l'unité TVA sera considérée comme un assujetti avec droit à déduction totale. Si les opérations externes de l'unité TVA sont à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exemptées, l'unité TVA sera un assujetti avec droit à déduction partielle.

Une société de management peut avoir un intérêt à former une unité TVA avec d'autres sociétés auxquelles ses services de management

[214] Civ. Bruxelles, 7 janvier 2011, Rôle n° 2004/7001/A, www.fiscalnet.be.

sont facturés et qui sont elles-mêmes des assujettis sans droit à déduction : ainsi les services de management seront facturés sans TVA et selon le type d'opérations réalisées par l'unité TVA vis-à-vis des tiers (non membres de l'unité), l'unité TVA aura un droit à déduction total ou partiel, sur les opérations externes en amont[215]. »

« Le principal avantage que des sociétés pourront retirer de la constitution d'une unité TVA réside dans le fait que toutes les livraisons de biens et prestations de services entre les membres de l'unité TVA sont soustraites du champ d'application de la TVA. Outre une évidente simplification administrative, le système aura également pour conséquence que des sociétés qui ne disposaient pas d'un droit à déduction, ou qui n'avaient qu'un droit à déduction réduit, ne devront plus, au sein de l'unité TVA, acquitter de TVA et se verront donc exonérées de ce coût[216]. »

4.2.5. Conclusion

Le régime de l'unité TVA est souvent avantageux pour les groupes de sociétés ayant recours aux management fees.

En effet, les prestations de management facturées entre des sociétés formant une unité TVA ne seront pas soumises à la taxe.

Quant aux rémunérations de mandat d'administrateur, pour lesquelles le contribuable a opté pour le non assujettissement à la taxe, elles ne seront pas prises en compte pour le calcul du *prorata* de déduction si les sociétés sont membres d'une unité TVA.

Si la société gérée effectue des opérations ouvrant droit à déduction, la société de management bénéficiera dès lors d'un *prorata* de déduction plus avantageux.

Il faut néanmoins considérer que les membres d'une unité TVA ne formant qu'un seul assujetti, ils sont tenus solidairement au paiement de la taxe.

Les avantages financiers résultant du recours à ce montage doivent donc s'apprécier en tenant compte de cette responsabilité solidaire qui en découle.

---

215 *Op. cit.* 1.

216 COLLON, F. « L'unité TVA en Belgique », *Actualités*, 21 juin 2007, www.DroitBelge.net.

5. TRAITEMENT DES MANAGEMENT FEES EN DROIT SOCIAL

5.1. Introduction

Un des risques encourus par les sociétés ayant recours aux management fees est la requalification du contrat de management en contrat de travail. Il faudra donc veiller à ce que la convention établie entre les parties ne viole aucune règle du droit social.

Il y a en particulier 3 cas qui pourraient conduire à cette requalification :

- la convention, ou son exécution effective, laisse apparaître un lien de subordination entre les parties;
- la convention prévoit la mise à disposition de travailleurs à des tiers;
- les opérations visées dans la convention comprennent des prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale.

5.2. Le lien de subordination

5.2.1. Législation

La loi programme du 27 décembre 2006[217] définit ce qu'il y a lieu d'entendre par « autorité de l'employeur ».

Sans pouvoir contrevenir à l'ordre public, aux bonnes mœurs et aux lois impératives, les parties peuvent choisir librement la nature de la relation de travail. Toutefois, l'exécution effective doit être en concordance avec la nature de la relation de travail. La priorité est à donner à la qualification qui se révèle de l'exercice effectif si celle-ci n'est pas conforme à la qualification juridique choisie par les parties[218]. Si l'exécution de la relation de travail laisse apparaître la

[217] Loi-programme du 27 décembre 2006 réglant une matière visée à l'art. 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 décembre 2006.

[218] Art. 331 de la loi-programme du 27 décembre 2006 réglant une matière visée à l'art. 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 décembre 2006.

réunion de suffisamment d'éléments incompatibles avec la qualification donnée par les parties à la relation de travail, il y aura requalification de celle-ci[219].

L'article 333, § 1er de la loi programme[220] énonce 4 critères généraux qui vont jouer un rôle « déterminant » dans l'appréciation de l'existence ou l'absence du lien d'autorité, à savoir :

- la volonté des parties telle qu'exprimée dans leur convention, pour autant que cette dernière soit exécutée conformément à la qualification que les parties lui ont donnée;
- la liberté d'organisation du temps de travail;
- la liberté d'organisation du travail;
- la possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique.

À côté des quatre critères généraux, l'article 333, § 1er de la loi précitée énonce une série de critères spécifiques (inscription auprès d'un organisme de sécurité sociale, de la TVA ou à la Banque-carrefour des entreprises, intitulé de la convention, *etc.*)

5.2.2. Jurisprudence

Selon la Cour du travail de Liège, il ne fait aucun doute que le mandat social ne peut, en lui-même, s'exercer dans le cadre d'un contrat de travail, et que le fait que le mandataire social soit révocable *ad nutum* par l'assemblée générale n'implique pas l'existence d'une subordination au sens de la loi du 3 juillet 1978 relative au contrat de travail.

Il faut qu'une autre mission que celle propre à tout administrateur soit exercée pour qu'il puisse, le cas échéant, être question de l'exercice de celle-ci sous les liens d'un contrat de travail[221].

---

219 Art. 332 de la loi-programme du 27 décembre 2006 réglant une matière visée à l'art. 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 décembre 2006.

220 Art. 333 de la loi-programme du 27 décembre 2006 réglant une matière visée à l'art. 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 décembre 2006.

221 C. T. Liège, 2 août 2004, rôle n°7. 163/2002; C. T. Liège, 9 janvier 1991, *J.T.T.*, 1991, p. 377.

À ce propos, la Cour de cassation a néanmoins clairement précisé que serait donc illicite toute clause qui supprimerait ou limiterait le droit de révocation des administrateurs par l'assemblée générale d'après la règle de l'article 518, §3 du Code des sociétés[222].

De manière générale, un lien de subordination n'est concevable qu'entre un employeur et une personne physique[223]. Lorsque deux personnes morales ont conclu une convention qui « tient lieu de loi à ceux qui les ont faites » (article 1134 du Code civil), celle-ci exclut en principe que les prestations exécutées en vertu de cette convention, soient considérées comme ayant pris place dans le cadre d'un contrat de travail.

Aucun lien de subordination n'est possible entre un employeur et une société, sauf en cas de vice de consentement ou de simulation. Exemple : « une société de management (tiers complice) conclut avec la société gérée une convention de gestion qui ne constitue qu'un « acte apparent » ou « déguisé » et cette interposition de personnes est faite dans le but d'enfreindre les dispositions impératives ou d'ordre public du droit social. En réalité, une autre convention, demeurée « secrète » a été conclue entre la personne physique, représentant la société de management, chargée de l'exécution de la convention de gestion et la société gérée et cette convention constitue un contrat de travail »[224].

5.2.3. Doctrine

« Il y aura tout d'abord lieu de réserver l'usage de la société de management à des fonctions qui, par leur nature même, comportent une indépendance suffisante pour pouvoir être exercées en-dehors d'un lien de subordination. La société de management ne sera donc utilisée que pour l'exercice de fonctions dirigeantes ou de fonctions de type « consultance » (juridiques, fiscales, techniques ou scientifiques) pouvant être, par nature, exercées de manière externe à l'entreprise et en-dehors d'un rapport de subordination »[225].

---

222 Cass., 13 avril 1989, *J.T.*, 1990, p. 751 et *Pas.*, 1989, I, 825.

223 C.T. Bruxelles, 3 mai 2006, *R.G.*, n°45.834.; C.T. Bruxelles, 29 janvier 2003, *R.G.*, n°36.028, disponible sur Justel.

224 T.T. Bruges, 28 décembre 1994, « Affaire Leekens », *J.T.T.*, 1995, p. 305, note P. VANHAVERBEKE, « Cadres supérieurs vs société de management », www.cafesconseils.be.

225 MORMONT, H. « La société de management et la jurisprudence des juridictions sociales », *Pacioli*, 15 avril 1999, http://www.ipcf.be/page.aspx?pageid=1454&menuid=1182.

Il faut proscrire toute clause qui établirait un lien direct entre la société bénéficiaire des services et le gestionnaire de la société de management qui fournira le service (un caractère *intuitu personæ* donné à la convention de management est généralement apprécié comme étant un indice d'une relation salariée)[226].

5.2.4. Conclusion

Il est donc recommandé :

- de qualifier la convention entre les deux sociétés de « convention de gestion » ou de « contrat d'entreprise »[227];
- d'exclure tout élément faisant apparaître une relation *intuitu personæ*, en faisant par exemple référence à une personne physique;

  A cette fin, il est conseillé que la convention prévoie la possibilité pour la société de management en cas d'empêchement de son représentant de proposer en remplacement de celui-ci, moyennant accord de la société bénéficiaire, un autre prestataire de service.
- de prévoir qu'aucun pouvoir d'autorité juridique n'existera entre les parties et d'éviter également toute stipulation contractuelle laissant apparaître une telle autorité (faculté de donner des instructions précises, obligation de rendre des rapports réguliers, obligation de respecter un horaire ou de justifier ses absences, obligation d'exercer l'activité dans les locaux de l'entreprise ou avec le matériel de celle-ci, *etc.*)[228];
- d'éviter même de faire apparaître une dépendance économique de la société de management par rapport à la société gérée (cela pourrait être utilement réalisé en signalant, par exemple, que la société de management peut exercer son activité également au profit de tiers ou même qu'elle peut avoir d'autres activités)[229];
- « Il convient de rappeler que c'est la société de management qui conclut le contrat de management avec la société bénéficiaire. En d'autres termes, ce n'est pas la personne physique qui engage la société bénéficiaire mais bien la société de management.

---

226 VANHAVERBEKE, P. « Cadres supérieurs vs société de management », www.cafesconseils.be.

227 *Ibid*.

228 *Ibid*.

229 *Ibid*.

Il découle de ce qui précède que dans les faits, c'est la société qui agira en première ligne. D'un point de vue pratique, les cartes de visite mentionneront principalement la société de management représentée par M. X »[230];

- il est déconseillé de faire référence à la terminologie rencontrée dans la réglementation du travail salariée (proscrire la mention de rémunérations mais plutôt parler de commissions ou d'émoluments, ainsi que la mention de vacances annuelles, de rémunération garantie en cas d'incapacité de travail, d'occupation d'un temps plein, de justification des absences, de la durée du préavis et de l' indemnité de rupture calquée sur la loi du 3 juillet 1978 sur les contrats de travail, *etc.*)[231].

Il conviendra également que l'exécution concrète du contrat ainsi établi ne laisse pas apparaître la subordination.

L'ONSS pourrait en effet se fonder sur des indices de subordination pour établir que les parties n'assument pas pleinement les conséquences juridiques de la construction qu'elles ont établie, démontrant ainsi que la relation réelle entre parties est un contrat de travail.

5.3. Prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale

5.3.1. Législation

La loi du 13 avril 1995[232] réglemente le contrat d'agence commerciale.

Article 1er : « Le contrat d'agence commerciale est le contrat par lequel l'une des parties, l'agent commercial, est chargée de façon permanente, et moyennant rémunération, par l'autre partie, le

---

230 *Ibid*.

231 VAN WASSENHOVE, S. « Contrat de management. Risques de requalification et conséquences en droit social, La société de management. Un outil d'optimisation fiscale ? », Séminaire Vanham & Vanhamn, 24 sept. 2009.

232 L. du 13 avril 1995 relative au contrat d'agence commerciale, entrée en vigueur le 12 juin 1995, *M.B.*, 2 juin 1995.

commettant, sans être soumis à l'autorité de ce dernier, de la négociation et éventuellement de la conclusion d'affaires au nom et pour compte du commettant. L'agent commercial organise ses activités comme il l'entend et dispose librement de son temps. »

Cette loi transpose en droit belge la Directive européenne du 18 décembre 1986 relative à la coordination des droits des États membres concernant les agents commerciaux indépendants[233].

5.3.2. Doctrine

« Il se peut que la nature des fonctions confiées au représentant de la société de management ait un impact sur les dispositions contractuelles de la convention de management. Est ainsi visée la société de management qui exerce une activité de négociation et éventuellement de conclusion d'affaires au nom et pour le compte de la société bénéficiaire des prestations. En effet, ces prestations sont caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale, lequel est réglementé par la loi du 13 avril 1995. Parmi les dispositions les plus importantes, il est à noter que cette loi impose le respect d'un délai de préavis en cas de dénonciation anticipée du contrat et fixe la durée de ce préavis en fonction de la durée de la relation. L'ensemble de ces dispositions, qui sont impératives, est le minimum à respecter par les parties étant entendu qu'elles pourront prévoir des dispositions plus favorables. Il conviendra donc de toujours vérifier s'il existe des dispositions impératives à respecter »[234].

5.3.3. Conclusion

Lorsque cette activité d'intermédiaire est exercée de manière régulière, la convention de management établie entre les parties doit respecter les dispositions prévues par la Loi relative au contrat d'agence commerciale.

Les dispositions les plus importantes sont :

- le contrat peut être conclu pour une durée déterminée ou indéterminée; cependant, s'il est à durée déterminée, il doit faire l'objet d'un écrit;

233 JOCE, n° L382 du 31 décembre 1986, pp. 17 et ss.
234 *Op. cit.* 213.

- il n'est pas possible de prévoir une clause d'essai;
- la rémunération de l'agent commercial consiste soit d'une somme fixe, soit en des commissions, soit en partie en une somme fixe et en partie en des commissions;
- si la rémunération de l'agent commercial consiste en tout ou en partie en des commissions, les articles 10 à 16 sont applicables;
- la durée du préavis est d'un mois pendant la première année du contrat. Après la première année, la durée du délai de préavis sera augmentée d'un mois par année supplémentaire commencée sans que ce délai puisse excéder six mois;
- la résiliation est notifiée par la remise à l'autre partie d'un écrit qui indique le début et la durée du préavis. La notification peut également être faite soit par lettre recommandée à la poste, sortissant ses effets le troisième jour ouvrable suivant la date de son expédition, soit par exploit d'huissier de justice. Sauf stipulation contraire, la fin du délai de préavis doit coïncider avec la fin d'un mois civil.

5.4. Mise à disposition des travailleurs à des tiers

5.4.1. Législation

L'article 31 de la loi du 24 juillet 1987[235] prévoit que : « est interdite l'activité exercée par une personne physique ou morale qui consiste à mettre des travailleurs qu'elle a engagés à la disposition de tiers qui utilisent ces travailleurs et exercent sur ceux-ci une part quelconque de l'autorité appartenant à l'employeur » (…).

La loi du 12 août 2000[236] a modifié les articles 31 et 32 de la loi sur le travail temporaire.

Un deuxième alinéa est inséré à l'article 31, § 1er de la loi sur le travail temporaire. Cet alinéa dispose que « Ne constitue toutefois pas l'exercice d'une autorité au sens du présent article, le respect par

[235] L. du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à disposition d'utilisateurs, *M.B.*, 20 août 1987, p. 12405.

[236] L. du 12 août 2000 portant des dispositions sociales, budgétaires et autres, *M.B.*, 31 août 2000.

le tiers des obligations qui lui reviennent en matière de bien-être au travail ainsi que des instructions données par le tiers, en vertu du contrat qui le lie à l'employeur, quant aux temps de travail et aux temps de repos et quant à l'exécution du travail convenu ».

5.4.2. Jurisprudence

Pour que l'article 31, § 1er, alinéa 2 de la loi sur le travail temporaire soit applicable, les conditions suivantes doivent être respectées :

- Le prêteur et l'utilisateur doivent convenir d'un travail à effectuer par le prêteur[237].
- Le contrat entre l'utilisateur et le prêteur doit porter sur plus que la simple mise à disposition de personnel. Il faut que le prêteur s'engage à effectuer un travail pour le compte de l'utilisateur. L'objectif de la modification introduite par la loi du 12 août 2000 était de réduire le risque que certaines formes de contrats d'entreprise ou de sous-traitance ne tombent sous le coup de l'interdiction de la mise à disposition de personnel[238]. Le contrat d'entreprise est défini comme un contrat par lequel une partie s'engage à l'égard d'une autre partie à effectuer un travail déterminé pour un prix déterminé[239].
- Bien qu'il y ait transfert d'une partie de l'autorité patronale à l'utilisateur, un lien organique doit toujours être maintenu entre le travailleur prêté et son employeur-prêteur. Cela signifie que les éléments essentiels de l'autorité patronale doivent continuer à être exercés par l'employeur-prêteur. La partie de l'autorité patronale qui est transférée à l'utilisateur ne porte que sur l'exécution pratique de la tâche que le personnel mis à disposition doit exécuter auprès de l'utilisateur[240].

---

237 En outre, dans un arrêt de 1993, la Cour d'appel de Gand a jugé que le contrat en vertu duquel un sportif était engagé par une ASBL pour être mis à la disposition d'un club de sport constituait une mise à disposition de travailleur interdite par la loi. De tels contrats sont nuls en vertu de la loi (Gand, 19 mars 1993, *R.W.*, 1992-93, p. 1448, note BLANPAIN, R.).

238 Projet de loi portant des dispositions sociales, budgétaires et autres, Doc. Parl., 1999-2000, n° 756/015.

239 T. T. Gand, 24 novembre 1995, *Soc. Kron.*, 1996, pp. 296-297.

240 Bruxelles, 7 novembre 1994, *J.T.T.*, 1996, n° 81; T. T. Anvers, 21 novembre 1989, *J.T.T.*, 1990, n°133.

Dans l'hypothèse d'une mise à disposition, l'existence d'un contrat de travail entre un travailleur mis à disposition et un utilisateur peut être démontrée selon les règles de preuve ordinaires en matière de contrat de travail, sans que la mise à disposition au sens de la loi sur le travail temporaire ne doive être démontrée[241].

5.4.3. Doctrine

Selon M. GOLDFAYS [242], la situation visée par la loi ne concerne pas l'hypothèse d'un manager indépendant qui dans l'exercice de ses missions pour le commettant aurait recours au personnel du commettant. Il n'y a, à proprement parler, pas de prêt de personnel illicite. En effet, le dirigeant de la société de management ne va pas utiliser le personnel pour le compte de sa société ni même exercer une quelconque autorité sur ledit personnel au nom de sa société mais bien dans le cadre limité des missions pour lesquelles sa société a été engagée et ce au profit du commettant.

5.4.4. Conclusion

L'examen de la jurisprudence apporte certaines recommandations dont, selon moi, il faut tenir compte.

Lorsque la société de management a recours au personnel de la société gérée, je préconise donc que la convention établie entre les parties définisse le travail qui sera effectué par ce personnel et stipule clairement l'absence d'autorité de la société de management.

241 C.T. Bruxelles, 21 février 2001, *J.T.T.*, 2001, n° 208.

242 GOLDFAYS, M. « Société de management, une perspective multidimensionnelle », *Ors.*, 2011, n°6, pp. 2-18.

6. APPLICATION, AU TRAVERS D'UN CAS CONCRET, DU RECOURS AUX PRESTATIONS DE MANAGEMENT PAR UN GROUPE DE SOCIETES BELGES

6.1. Introduction

6.1.1. Présentation du cas concret

L'application concrète des prestations de management fees se fera au travers d'un groupe de trois sociétés belges.

Ces sociétés m'ont aimablement donné l'autorisation d'analyser leur situation dans ce travail de fin d'études.

Par souci de confidentialité, les noms de ces sociétés ainsi que ceux de leurs actionnaires et administrateurs ont toutefois été bien entendu modifiés.

J'ai choisi ce groupe de sociétés pour illustrer ce « montage fiscal » car il me permet d'aborder les management fees sous quasiment tous les aspects théoriques énoncés précédemment.

En effet, je trouve particulièrement intéressant de pouvoir envisager plusieurs situations au travers d'un même cas concret (prestations de mandat d'administrateur et prestations de services soumises à la TVA, *etc.*), ainsi que de pouvoir envisager plusieurs aspects/problématiques particuliers (administrateurs communs, conflit d'intérêt de l'administrateur, mise à disposition de travailleurs, unité TVA, *etc.*).

Les trois sociétés du groupe seront appelées A., H. et S.

Ces sociétés sont décrites dans différents tableaux repris en annexe[243].

[243] Voir annexe 8.1.

Un organigramme illustrant les prestations de management opérées au sein de ce groupe est également repris en annexe[244].

6.1.2. Méthode d'analyse du cas concret

Les règles imposées pour la déduction des management fees, en matière d'I.Soc., de TVA et de droit social, seront appliquées à chaque opération réalisée au sein de ces sociétés.

Cette problématique sera donc envisagée d'après la situation dans laquelle sont opérées ces prestations (analyse individuelle de chaque relation entre sociétés).

J'ai choisi cette présentation par situation plutôt que par législation car les opérations réalisées étant sensiblement différentes selon les sociétés concernées, une analyse particulière est, selon moi, préférable et mieux adaptée qu'une analyse générale.

La situation globale du groupe sera également analysée dans son ensemble, en ce qui concerne l'application du régime de l'unité TVA.

L'analyse sera limitée à la situation actuelle de ces sociétés (exercice comptable 2011), et sur les précautions à prendre pour les exercices ultérieurs.

6.2. Management fees réalisés par la société A. au profit de la société H.

6.2.1. Introduction

La société H. fait appel à la société A. pour se charger de sa gestion.

La société A. est administrateur de H. depuis le 1er février 2011 et les prestations de management effectuées à partir de cette date constituent donc des rémunérations de mandat d'administrateur, pour lesquelles l'identification à la TVA n'est pas exigée.

---

244 Voir annexe 8.2.

Il faut savoir que la société A. a une perte reportée conséquente et que l'on pourrait donc penser que l'opération a comme unique but un transfert des bénéfices vers la société en perte. Il conviendra donc de prouver que cette opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique afin d'éviter la requalification de l'acte.

MA est à la fois le représentant permanent de la société A. et l'administrateur délégué de la société H.

Il faudra donc rapporter la preuve que l'exécution réelle de ces prestations est réalisée par la société A. et pas par MA en personne physique (problématique des administrateurs communs, risque de requalification en contrat de travail).

MA étant administrateur et actionnaire dans les deux sociétés, je pense qu'il y a lieu d'appliquer la procédure de conflit d'intérêt.

Les prestations de management effectuées par A. correspondent à la gestion financière, économique et commerciale de H.. Elles sont réalisées par MA, qui, notamment, analyse le reporting mensuel établi par la fiduciaire, contacte les banques pour l'obtention de crédits, établit des objectifs, supervise et contrôle le travail du personnel de H., développe de nouveaux secteurs d'activités dans H., *etc.*

L'exécution réelle des prestations comporte, selon moi, certains risques en matière de législation sociale (relation *intuitu personæ,* lien de subordination, prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale, mise à disposition de travailleurs à des tiers). Il faudra donc prendre certaines précautions, notamment dans la rédaction de la convention de management, afin de limiter ces risques.

6.2.2. Aspects particuliers des prestations fournies : rémunérations d'administrateurs

6.2.2.1. Analyse en matière d'Impôt des sociétés : article 195 du C.I.R. 1992

Depuis la modification apportée par la loi à l'article 195 du C.I.R. 1992 (qui restreint le champ d'application de cette disposition aux personnes physiques), on ne peut plus affirmer que les rémunérations d'administrateurs constituent automatiquement des frais professionnels.

H. doit donc prouver la réalité et le caractère professionnel de ces prestations.

Je pense qu'il faudrait que la société H. envisage de nommer la société A., qui est actuellement simple administrateur, administrateur délégué.

Selon certains, cela permettrait de considérer que les management fees constituent automatiquement des frais professionnels (la société agissant nécessairement par son intermédiaire).

Personnellement, j'estime que cette formalité n'est pas suffisante, mais que néanmoins, cela pourrait constituer un élément favorable lors de l'appréciation de la déductibilité de ces frais.

Le conseil d'administration de H. établira donc un procès-verbal, actant la nomination de A. comme administrateur délégué et publié au Moniteur belge. Cette décision ne peut malheureusement pas avoir d'effet rétroactif au 1er janvier 2011, ladite société ayant été désignée en qualité d'administrateur un mois après, le 1er février 2011 et la dernière assemblée générale ordinaire tenue le 15 juin 2011, publiée à la BNB, mentionnant A. comme administrateur. Cette précaution ne sera donc prise en compte que pour l'année 2012.

6.2.2.2. Analyse en matière de TVA : décision n° ET 79 581 du 27 janvier 1994

L'administration n'exige pas, pour des raisons pratiques et par analogie avec les personnes physiques, l'identification à la TVA des prestations de mandats effectuées par les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés constitués en personne morale.

La société A. peut donc se prévaloir de la non-taxation à la TVA de ses opérations d'administrateur.

Le choix de l'assujettissement étant en principe irrévocable, il faut veiller à prendre la décision la mieux adaptée à la situation, et ce, sur le long terme.

Si ces sociétés se prévalent de la non-taxation à la TVA de leurs opérations d'administrateur et qu'elles réalisent, en marge de leur mandat d'autres opérations non exemptées, elles ne peuvent exercer leur droit à déduction, en principe, que selon la règle du *prorata* général.

L'interprétation de cette partie du texte de la décision TVA peut néanmoins porter à confusion, et ce, particulièrement dans la situation de A.

En effet, la lecture stricte de ce texte laisse penser que l'application de la règle de l'affectation réelle pour le droit à déduction est proscrite.

A. étant une société immobilière, cela signifierait qu'elle ne pourrait déduire la TVA grevant les frais d'immeubles destinés à la vente sous régime TVA que selon le *prorata* général calculé l'année au cours de laquelle ces frais ont été supportés. La vente de ses immeubles n'ayant pas lieu la même année que celle de leur rénovation, ce *prorata* général serait donc très faible. Cette condition a peu de sens, selon moi, d'un point de vue économique.

De plus, selon l'article 46, § 2 du Code TVA, l'administration peut autoriser l'assujetti, à sa demande, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services. Elle peut l'obliger à procéder de la sorte lorsque l'application du *prorata* général aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

L'abandon de la règle du *prorata* et l'adoption de la règle de l'affectation réelle s'indiquent dans nombre de cas[245]. Aussi, au cours de travaux parlementaires, le ministre des Finances a-t-il déclaré que l'administration devrait aussi souvent que possible utiliser les pouvoirs que lui accorde l'article 46, § 2, précité[246].

Dans le cas des sociétés A. et H., les opérations ayant déjà eu lieu en 2011, une demande de décision anticipée est exclue et l'obtention d'un accord de principe écrit de l'administration fiscale me semble peu probable.

De plus, selon l'article 13, 2° de l'Arrêté Royal n°3 de la TVA[247], seules les opérations immobilières qui ne relèvent pas d'une activité économique spécifique à caractère immobilier peuvent déroger à la règle du *prorata* général de déduction.

La société A. ayant pour objet social les activités immobilières, elle n'entre pas dans cette dérogation.

Personnellement, je pense que la prudence conduit à respecter scrupuleusement cette condition lorsque l'on décide d'opter pour cette tolérance de non assujettissement.

Il faut également tenir compte de la conjoncture actuelle, particulièrement stricte en matière fiscale, ainsi que de l'importance du risque supporté par la société A. en cas d'option pour le non assujettissement de ses opérations d'administrateurs si elle ne respecte pas la règle du *prorata* général de déduction.

La situation en matière de TVA de ces sociétés est analysée dans l'annexe 8.3.

La règle du *prorata* général de déduction sera respectée pour l'analyse faite dans ce travail.

---

245 Circ. n° 103, 31 décembre 1970, www.fisconet.be.

246 Doc. parl., Sénat, session 1968-1969, n° 455, p. 163, www.fisconet.be.

247 A.R. n°3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, Codex IPCF, Ed. moncode.be, pp. 389-393.

C'est dans la situation dans laquelle la société A. décide de soumettre ses opérations d'administrateur à la taxe que le montant total de la TVA déductible est le plus élevé et que le montant total de la TVA rejeté est le plus faible.

Bien que le montant de TVA rejeté dans le chef de la société H. soit notamment plus élevé dans ce cas-ci, je préconise le choix de l'assujettissement de ces opérations, d'une part, au vu de la situation globale, et d'autre part, au vu de l'évolution des sociétés sur le long terme.

En effet, il ne s'agit que d'une tolérance administrative de non identification à la TVA, qui n'offre que peu de sécurité juridique sur le long terme.

De plus, le montant des prestations de management ne devrait pas augmenter dans les années futures, alors qu'au contraire le pourcentage de déduction de TVA de la société H. devrait quant à lui, selon nos prévisions, être augmenté.

Les prestations de management de la société A. seront facturées avec application de la TVA.

6.2.2.3. Problématique des administrateurs communs

MA agissant à la fois en tant que représentant permanent de la société A. et en tant qu'administrateur délégué de la société H., elle doit pouvoir démontrer dans quelle fonction elle agit.

Même si la jurisprudence n'est pas unanime concernant cette exigence, je conseille tout de même que MA indique sur chaque acte qu'elle accomplit qu'elle agit au nom de la société A. et non pas personnellement.

Les cartes de visite devraient également, selon moi, mentionner principalement la société de management A. représentée par MA.

Afin de résoudre cette éventuelle problématique, je préconise d'acter la démission de MA en tant qu'administrateur délégué. Le conseil d'administration de H. établira donc un procès-verbal, actant la démission de MA comme administrateur délégué et publié au

Moniteur belge. Cette décision ne peut malheureusement pas avoir d'effet rétroactif au 1er janvier 2011, la dernière assemblée générale ordinaire tenue le 15 juin 2011, publiée à la BNB, mentionnant MA comme administrateur délégué. Cette précaution ne sera donc prise en compte que pour l'année 2012.

6.2.2.4. Le conflit d'intérêt de l'administrateur

MA est administrateur et actionnaire à la fois de A. et de H.

Le fait que société H. ait conclu un contrat de gestion avec A., qui est la société de gestion de MA (d'un de ses administrateurs), procure, selon moi, un intérêt patrimonial indirect à MA.

MA devra donc respecter, au moment de la conclusion de la convention, la procédure particulière en matière de conflit d'intérêt prévue dans le Code des sociétés.

Elle devra informer les autres administrateurs de la société H. de son intérêt opposé avant que le conseil d'administration ne prenne une décision concernant le choix de la société de management, le montant des management fees, ainsi que toute autre décision ayant une incidence sur A.

Le procès-verbal du conseil d'administration reprendra les raisons justifiant son intérêt opposé.

MA peut participer aux délibérations et prendre part au vote au sein du conseil d'administration (mais obligation de décrire la nature de la décision ou de l'opération et d'en justifier les conséquences patrimoniales dans le procès-verbal), sauf si les statuts de la société H. en disposent autrement (ce n'est pas le cas ici).

Néanmoins, selon moi, il est préférable que MA ne participe pas et ne vote pas lors des délibérations pouvant avoir une incidence sur A. et donc lui procurer un intérêt patrimonial indirect.

Cette précaution permettra, je pense, de limiter le doute sur le but fiscal principal de l'opération (apurement des pertes de la société A.), ainsi que sur le caractère déraisonnable du montant des management fees déterminé (ce montant ne pourrait être considéré

comme étant proche d'une situation de pleine concurrence si sa détermination est influencée par l'intérêt patrimonial indirect de MA).

6.2.3. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 49 du C.I.R. 1992

6.2.3.1 « Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable »

Les frais sont exposés dès le moment où ils sont effectivement payés ou lorsqu'ils acquièrent le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides et qu'ils sont comptabilisés comme tels.

Les sociétés H. et A. étant toutes deux astreintes à la tenue d'une comptabilité complète, elles sont obligées de comptabiliser leurs frais dans l'année comptable (règle comptable imposée par le Code des sociétés).

Il n'y a dans ce cas pas de choix possible, le droit commun devant être suivi, malgré que l'article 49 du C.I.R. 1992 ne dit rien sur l'obligation de comptabiliser les dettes certaines et immuables.

Les sociétés A. et H. ont toutes les deux un exercice comptable débutant le 1er janvier et clôturant le 31 décembre.

La société A. ayant opté pour l'assujettissement à la TVA de ses prestations de management, elle a l'obligation d'établir des factures conformes au sens du Code de la TVA. Ce document doit être enregistré dans la comptabilité des deux parties.

Ces documents n'ont pas été établis au cours de l'année 2011.

Néanmoins, un enregistrement comptable a été fait dans le journal d'opérations diverses des deux sociétés (factures à recevoir / factures à établir).

6.2.3.2. « Avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables »

La jurisprudence actuelle exige que la dépense soit nécessaire à l'activité professionnelle (nécessité d'un lien de causalité entre la dépense et l'activité sociale ou l'objet social de la société).

Il faut que les frais soient inhérents à l'activité sociale de la société pour être déductibles au titre de frais professionnels.

Selon moi, la gestion journalière est par nature nécessaire à l'activité professionnelle.

De plus, l'objectif majeur de la mission confiée à A. (tel que défini dans la convention de management) est de développer et d'accroître les secteurs d'activités de la société, ainsi que d'élargir le secteur géographique de la société.

L'objet social de H.[248] consiste principalement en la mise à disposition de travailleurs intérimaires. MA, qui effectue ces prestations au nom de A. a une expérience concluante dans ce domaine[249].

J'estime donc que la condition de « nécessité » de la dépense est remplie et que cette dépense a manifestement été supportée dans l'intention d'acquérir des revenus.

Il faut également vérifier si les prestations de management sont reprises dans l'objet social de la société A.

Ce n'est actuellement pas le cas (voir annexe 8.1.2).

L'objet social doit être complété :

« Activités de conseil et de gestion au sens le plus large, assistance technique, juridique, comptable, financière, commerciale,

---

[248] Soins à domicile et aide journalière, consultance, toutes activités d'une entreprise de titres-services, mise au travail temporaire de travailleurs intérimaires.
Opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières, ayant un rapport direct ou indirect avec son objet social ou de nature à en favoriser la réalisation et le développement.
Fonctions d'administrateurs, de gérant ou de liquidateur dans d'autres sociétés

[249] Voir point 6.2.7.

administrative ou de gestion à toutes sociétés ou organismes dans lesquels elle détient directement ou indirectement une participation, ou pour le compte de tiers. Cette liste n'est pas exhaustive. »

La date de modification des statuts étant nécessairement la date de l'acte notarié, l'adaptation de l'objet social ne pourra donc pas être prise en compte pour l'année 2011.

Toutefois, les statuts prévoient que la société A. peut exercer la ou les fonctions d'administrateur ou de liquidateur dans d'autres sociétés.

J'estime que la fonction d'administrateur exercée par A., conformément à ses statuts, peut implicitement signifier qu'elle est habilitée à effectuer des prestations de gestion (la gestion journalière relevant de l'exercice normal du mandat d'un administrateur).

Il est également indiqué dans les statuts de A. que le mandat est appelé à être exercé à titre gratuit. Or, dans les faits, les prestations sont rémunérées. L'assemblée générale des actionnaires de H. établira donc un procès-verbal, actant que le mandat d'administrateur de A. peut être rémunéré, et ce, avec effet rétroactif au 1er février 2011. Ce procès-verbal sera ensuite publié au Moniteur belge.

Il est également exigé que la finalité de la dépense consiste en l'objectif d'acquisition ou de conservation d'un revenu.

Lorsque l'on compare la situation de la société H. pour l'exercice comptable 2010, au cours duquel elle n'a pas eu recours aux services de la société A. et sa situation pour l'année 2011 au cours de laquelle les managements fees ont été exposés, il en ressort divers éléments[250] amenant aux conclusions suivantes :

- malgré que 2011 se clôture par une perte conséquente et que pour 2010 la société H. était en bénéfice, l'augmentation du chiffre d'affaires est conséquente et les investissements effectués en 2011 pour le développement de la société sont également importants (personnel, agences, actifs immobilisés);
- le nombre de clients a également considérablement augmenté;
- les secteurs horeca et construction n'ont été réellement développés qu'à partir de 2011;

[250] Annexe 9.4.

- les frais de comptabilité ont doublé, malgré l'intervention de la société A. dans la gestion de H., mais cela est tout à fait proportionné par rapport à l'augmentation de l'activité de la société H. (augmentation des factures d'achats, de ventes, des financiers, *etc.*) et également justifié par la mise en place d'une comptabilité analytique en 2011 (répartition selon les agences et selon les secteurs).

La restructuration et le développement de la société H. en 2011 justifient, selon moi, la nécessité de frais de gestion conséquents.

Les management fees versés à A. ont bien comme objectif d'obtenir des revenus, et la perte de H. en 2011 doit être imputée à ses investissements, et aux coûts de lancement des nouveaux secteurs et nouvelles agences.

6.2.3.4. « Justifier la réalité et le montant des frais »

À titre de frais professionnels sont déductibles les frais dont le contribuable 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.

La preuve du caractère probant des documents présentés ne suffit plus, ces documents doivent désormais permettre de justifier la véracité des prestations et rapporter la preuve de l'utilité réelle, pour la société bénéficiaire, des prestations donnant lieu au paiement des management fees.

À ce jour, aucun document probant n'a été établi pour les prestations de management effectuées en 2011.

L'exercice n'étant pas clôturé, les documents suivants seront notamment constitués pour rapporter la preuve de la réalité et du montant de ces frais :

- la comptabilité des sociétés (voir point 6.2.3.1);
- les factures;
- la convention de management.

6.2.4. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 57 du C.I.R. 1992

La société A. étant tenue, conformément aux dispositions applicables en matière de TVA, de délivrer des factures pour les prestations de management effectuées, la société H. ne devra pas remplir de fiche 281.50, ni de relevé récapitulatif 325.50.

6.2.5. La convention de management

6.2.5.1. Introduction

Une convention de management entre les sociétés A. et H. sera établie, en prenant diverses précautions particulières.

Il convient tout d'abord d'analyser les conditions exigées, notamment en matière d'Impôt des sociétés et en matière de droit social, pour que cette convention puisse être considérée comme probante et que l'opération envisagée ne puisse être remise en cause.

La convention sera ensuite rédigée, en tenant compte de l'ensemble des recommandations découlant de cette analyse (voir annexe 8.5).

6.2.5.2. Conditions applicables en matière d'Impôt des sociétés

6.2.5.2.1. Le contribuable doit justifier la réalité et le montant des frais au moyen de documents probants : article 49 du C.I.R. 1992

La convention à elle seule ne suffit généralement pas à prouver la réalité des prestations et le montant des dépenses exposées pour celles-ci. En effet, une partie de la jurisprudence n'admet la convention comme « document probant » que lorsqu'elle est accompagnée d'autres documents.

Néanmoins, je pense que l'existence d'une convention de management entre les parties constitue tout de même un des éléments essentiels permettant de rapporter la preuve de la véracité des prestations. Cette position est d'ailleurs partagée par une certaine jurisprudence.

Cette convention doit toutefois être suffisamment détaillée quant à la nature des prestations effectuées par la société de management et décrire clairement le mode de rémunération.

6.2.5.2.2. La théorie de la simulation : article 340 du C.I.R. 1992

L'administration fiscale peut rejeter la déduction des management fees lorsqu'elle démontre que la convention de management est entachée de simulation.

En matière fiscale, la simulation d'une opération peut être invoquée lorsque les parties n'ont pas accepté les conséquences juridiques de leur convention ou lorsque cette convention viole une obligation légale.

La convention établie devra donc être scrupuleusement respectée par la suite.

Il faut notamment que l'exécution effective des prestations par la société A. soit conforme aux prestations qui ont été définies dans cette convention et que le montant des management fees effectivement payés soit calculé selon la méthode prévue dans la convention.

Lors de la rédaction de la convention de management entre les sociétés A. et H., il faudra veiller à ce que la nature des prestations et le mode de rémunération soient suffisamment détaillés pour que cette convention puisse être considérée comme probante, mais tout en évitant les clauses trop contraignantes, afin que les parties puissent respecter par la suite les conditions définies dans le contrat.

Personnellement, je pense qu'il serait judicieux que ces sociétés renouvellent leur convention chaque année, afin qu'elle puisse être adaptée en fonction de leurs perspectives économiques et financières.

La seconde condition à respecter pour que la simulation ne puisse être invoquée, est que la convention ne viole aucune obligation légale (notamment, dans ce cas-ci, les règles du Code des sociétés en matière de conflit d'intérêt, le droit comptable et la législation sociale).

6.2.5.2.3. Mesure anti-abus : article 344, § 1er du C.I.R. 1992

L'administration peut requalifier un acte lorsque les parties ont donné à celui-ci une qualification juridique plutôt qu'une autre, dans le seul but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

De plus, comme indiqué plus avant, l'article 344 du C.I.R. 1992 a été tout récemment revu avec pour conséquence que ce n'est plus l'administration qui devra prouver qu'un montage n'a d'autres finalités économiques que l'évitement de l'impôt, mais le contribuable qui devra démontrer les autres objectifs de ce montage.

L'opération réalisée entre les sociétés A. et H. a un but fiscal certain (transfert des bénéfices à la société en perte), ce qui n'est pas illicite, en vertu du principe du choix de la voie la moins imposée.

Néanmoins, l'article 344 du C.I.R. 1992 restreint le champ d'application de ce principe et la qualification juridique que ces sociétés ont donnée à leur acte, à savoir que la gestion de la société H. est confiée à la société A., doit avoir un objectif financier ou économique.

Dans ce cas-ci, les sociétés avaient le choix entre deux qualifications juridiques de la convention de management : rémunérer directement MA en tant qu'administrateur personne physique ou rémunérer A. en tant qu'administrateur personne morale représentée par MA. La qualification qu'elles ont choisie a comme conséquence que l'impôt dû par A. (l'I. Soc.) est très certainement inférieur à l'impôt (l'I.P.P) qui serait dû par MA si les prestations lui étaient attribuées.

C'est le moment de rappeler que le choix du mode de gestion d'une entreprise appartient à celle-ci sans que l'administration ne puisse se prononcer sur l'opportunité de celui-ci.

De plus, requalifier des revenus perçus par une société en revenus perçus par une personne physique entraînerait une violation des effets de la personnalité juridique de cette société, de sorte qu'il n'y aurait alors pas inopposabilité d'une qualification juridique mais bien inopposabilité de l'acte lui-même, ce que ne permet pas l'article 344, § 1er du C.I.R. 1992 (ancienne mouture).

Néanmoins, cette mesure anti-abus (ancienne ou nouvelle mouture) renforce ma recommandation selon laquelle la société H. devrait nommer la société A. administrateur délégué et acter la démission de MA en tant qu'administrateur.

Cette précaution permettrait de limiter les risques encourus par cette opération (notamment la problématique des administrateurs communs, la mesure anti-abus et le risque de requalification de la convention en contrat de travail).

6.2.5.2.4. Détermination du montant des management fees : caractère déraisonnable des frais au sens de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992

Selon l'article 53, 10° du C.I.R. 1992, les frais professionnels déductibles doivent éventuellement être limités à un montant proportionné aux activités professionnelles du contribuable et la déduction de certains frais doit être limitée à un montant raisonnablement acceptable, compte tenu notamment de la nature de la profession, de ses caractéristiques propres, des conditions dans lesquelles elle est exercée et des revenus qu'elle procure au contribuable.

Il faut donc que l'objet des frais et leur montant soient raisonnables et en proportion avec l'activité professionnelle du contribuable.

Les montants payés à une société de management doivent être proches d'une situation de pleine concurrence (régime de prix de transfert).

C'est à l'administration qu'il incombe de prouver le caractère déraisonnable de ces frais.

De plus, dans ce cas-ci, où les management fees versés correspondent à une rémunération de mandat d'administrateur, il appartient exclusivement à l'assemblée générale des actionnaires de la société de déterminer ce montant.

Les sociétés H. et A. sont convenues d'un montant de 10.000 € par mois, mais ce « forfait » a été déterminé intuitivement, sans véritable méthode de calcul ou justification particulière.

Il convient donc de déterminer une méthode de calcul qui sera reprise dans la convention, et qui permettra, dans toute la mesure du possible, de respecter la volonté des sociétés d'arriver au montant de 120.000 € pour 2011.

Je pense que l'application d'un tarif horaire est la méthode la mieux adaptée à leur situation. Les sommes allouées pour les management fees seront dès lors automatiquement en proportion avec l'exécution réelle des prestations.

L'inconvénient de cette méthode est qu'une fois le tarif horaire déterminé pour 2011, une modification de ce tarif pour les années ultérieures devra pouvoir être justifiée.

Il faut donc que le calcul tienne compte d'éléments pouvant évoluer.

Afin de déterminer ce tarif horaire, j'ai tout d'abord estimé le temps moyen consacré par MA au nom de A. pour ses prestations de gestion de H. à environ 800h pour l'année 2011.

Je me suis basée sur divers éléments pour établir cette estimation, tels que l'agenda de MA, les emails de MA et les divers tableaux et rapports établis par MA.

Pour arriver à la somme de 120.000 €, le tarif horaire devrait être de 150€/h.

Il convient maintenant de pouvoir justifier ce montant.

Points de comparaisons externes :

Je n'ai pas réalisé une réelle étude pour la détermination d'un prix de transfert, proche d'une situation de pleine concurrence, mais j'estime ce montant tout à fait raisonnable.

Points de comparaisons internes :

- la rémunération allouée en 2011 à DD (autre administrateur) pour sa fonction de dirigeant est de 188.400€;
- l'importance de l'entreprise H. en 2011 justifie que le temps consacré à sa gestion soit conséquent, au vu notamment, de la complexité d'une telle gestion.

> chiffre d'affaires de plus de 14.500.000€;
> 34 employés;
> 11 agences dont 5 nouvelles en 2011;
> 3 secteurs d'activité;
> secteur géographique couvrant tout le pays;
> 362 clients;

- expérience de MA concluante;
- degré de risque lié à la fonction d'administrateur.

6.2.5.3. Conditions applicables en matière de droit social

6.2.5.3.1. Le lien de subordination

Si la convention, ou son exécution effective, laissent apparaître un lien de subordination entre les parties, il y a un risque de requalification du contrat de management en contrat de travail.

Il faut donc que la convention établie entre A. et H., prévoie d'exclure tout lien d'autorité entre H. et MA.

Dans ce cas-ci, la difficulté principale résidera dans le fait de ne pas donner un caractère *intuitu personæ* à la convention de management.

Si l'on peut facilement proscrire toute clause qui établirait un lien direct entre H. et MA, on ne peut nier que l'exécution effective des prestations sera réalisée par MA et par elle seule.

Il faudrait que la convention prévoie la possibilité pour A. en cas d'empêchement de MA de proposer en remplacement de celle-ci, moyennant accord de H., un autre prestataire de service.

La seule personne que l'on pourrait envisager comme remplaçant est, selon moi, ST.

ST est également administrateur de A. (mais pas de H.), et possède les compétences nécessaires.

Il y a également des précautions à prendre lors de la définition de la nature et du montant des prestations.

Les fonctions qui seront confiées à A. doivent comporter une indépendance suffisante pour pouvoir être exercées en-dehors d'un lien de subordination.

Dans ce cas-ci, les prestations de management effectuées par A. (gestion financière, économique et commerciale de H.) seront celles prévues dans ses statuts[251] et étant donné que ces fonctions peuvent être, par nature, exercées de manière externe à l'entreprise et en-dehors d'un rapport de subordination, il n'y a pas de lien de dépendance.

Néanmoins, même si cela peut sembler superflu, je préconise que la convention précise expressément que H. n'aura pas d'autorité juridique sur l'exécution de ces prestations (A. n'aura pas d'obligation de moyens, ses tâches ne seront définies que dans leur ensemble, à charge pour A. d'accomplir sa mission) et également que A. n'aura pas de dépendance économique par rapport à H. (clause signalant que A. pourra exercer son activité également au profit de tiers et qu'elle pourra avoir d'autres activités).

Concernant la définition du montant des prestations, il faudra éviter de faire référence à la terminologie rencontrée dans la réglementation du travail (parler de commissions ou d'émoluments plutôt que de rémunération, proscrire toute clause prévoyant une rémunération garantie en cas d'incapacité de travail ou une indemnité de rupture, *etc.*).

6.2.5.3.2. Prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale

La convention veillera à respecter les dispositions prévues par la loi du 13 avril 1995 relative au contrat d'agence commerciale, et notamment, en ce qui concerne le mode de rémunération et les modalités de résiliation du contrat.

Je préconise que la rémunération ne consiste pas, en tout ou en partie, à des commissions, cette forme de rémunération étant soumise à des dispositions particulières.

[251] Voir point 6.2.3.2.

La convention ne comportera pas de clause de non-concurrence, celle-ci pouvant être incluse dans un contrat d'agence commerciale, mais en respectant certaines dispositions impératives assez contraignantes.

6.2.5.3.3. Mise à disposition des travailleurs à des tiers

Pour accomplir sa mission, au nom de A., MA a recours au personnel de H.

La convention doit donc prévoir le travail à effectuer par le personnel de H., et stipuler clairement que les éléments essentiels de l'autorité patronale sont exercés par H., afin de ne pas violer la loi sur le travail temporaire.

MA utilise actuellement l'assistante de direction, la juriste et la gestionnaire des ressources humaines engagés par H. pour l'assister dans ses fonctions de gestion.

Dans cette situation, on doit malheureusement constater que la partie de l'autorité patronale transférée à MA ne porte pas que sur l'exécution pratique de la tâche que le personnel mis à sa disposition doit exécuter.

En effet, notamment, le personnel de H. adresse ses demandes de congé directement à MA, c'est essentiellement MA qui définit les tâches et les objectifs attribués à l'ensemble des travailleurs de H. (y compris le personnel « exécutif », tel que les consultants, dont les fonctions n'entrent pas dans le cadre limité des missions pour lesquelles A. a été engagée), les décisions d'engagements et de licenciements sont prises par MA, *etc.*

Néanmoins, la nomination de A. comme administrateur délégué de H. permettra de palier à ce problème. En effet, A. pourra dès lors, dans le cadre de son mandat de gestion journalière, exercer une autorité patronale sur ces employés.

6.2.6. Les factures

Comme mentionné précédemment, les prestations seront reprises sur des factures conformes et comptabilisées dans le chef des deux sociétés.

Les factures seront établies mensuellement par A. et imprimées sur le papier à en-tête de celle-ci.

Elles seront rédigées conformément à la législation TVA, avec toutes les mentions obligatoires.

Je déconseille fortement d'établir 12 factures de 10.000€ chacune (montant comptabilisé en 2011), l'exécution réelle des prestations ne pouvant être identique chaque mois (congés, périodes plus chargées que d'autres, *etc.*).

Leur libellé sera le plus complet possible et détaillera les prestations réelles du mois.

Divers éléments[252] seront annexés aux factures établies, pour attester de la réalité des prestations (agenda, emails, reporting, notes, *etc.*).

Le montant des prestations y sera indiqué, respectera la méthode de calcul déterminée dans la convention de management et correspondra aux prestations réellement effectuées.

6.2.7. Ressources et compétences

La société A. dispose de ses propres infrastructures (bureaux, salle de réunion) et du matériel nécessaire à l'exécution de sa mission (matériel informatique, téléphone, voiture, *etc.*).

MA a les compétences nécessaires pour effectuer les prestations de management, au nom de A.

Elle travaille depuis 23 ans dans le secteur des intérimaires, dont 22 ans à des postes de direction.

---

[252] Par souci de confidentialité, ces documents ne seront pas repris dans ce travail.

Elle a également constitué sa propre société en 1999 (avec ST), spécialisée dans la mise à disposition de personnel intérimaire dans le domaine médical. Cette société a été revendue en 2005, avec une plus-value conséquente.

ST a travaillé 10 ans en milieu hospitalier et s'est chargé de la gestion de la société créée en 1999 avec MA pendant 6 ans.

MA dispose d'un bureau personnel dans les locaux de H., ce qui est tout à fait justifié par sa mission de gestion.

Le fait que A., dans l'exercice de ses missions pour H., ait recours au personnel de H., ne constitue pas, à proprement parler, un prêt de personnel illicite. En effet, MA ne va pas utiliser le personnel pour le compte de A. ni même exercer une quelconque autorité sur ledit personnel au nom de A. mais bien dans le cadre limité des missions pour lesquelles A. a été engagée et ce au profit de H..

Cette situation est celle décrite dans la convention, mais en 2011 la partie de l'autorité patronale transférée à MA ne portait pas que sur l'exécution pratique de la tâche que le personnel mis à sa disposition devait exécuter.

La loi sur le travail temporaire n'a pas été respectée, ce qui pourrait avoir comme conséquence de rendre nulle la convention.

Il n'y a pas de possibilité, je pense, qui permettrait d'éliminer ce risque (preuves écrites).

Néanmoins, on peut espérer que si toutes les autres précautions sont respectées, l'administration se tienne à la clause définissant cette mise à disposition de travailleurs inclue dans la convention.

6.2.8. Procès-verbaux du conseil d'administration de H.

Plusieurs procès-verbaux seront établis par le conseil d'administration :

- procès-verbal ayant pour objet de prendre les décisions de confier la gestion de H. à une société de management, de faire appel à A. pour cette tâche, ainsi que d'établir des directives pour la rédaction de la convention de management;

- procès-verbal ayant pour objet le règlement du conflit d'intérêts de MA et étant repris dans un rapport de gestion;
- procès-verbal ayant pour objet l'approbation de la convention de management;
- procès-verbal ayant pour objet la nomination de la société A. comme administrateur, la démission de MA en tant qu'administrateur, et que le mandat puisse être rémunéré.

MA veillera à indiquer clairement qu'elle agit au nom de A. sur tous ces documents.

6.2.9. Procès-verbaux des assemblées générales des actionnaires de H.

- procès-verbal ayant pour objet l'approbation de la convention de management;
- procès-verbal ayant pour objet l'approbation des comptes annuels;
- procès-verbal ayant pour objet la détermination de la rémunération des administrateurs;
- procès-verbal ayant pour objet la modification de l'objet social dans les statuts de la société.

6.2.10. Conclusion

J'estime que, si ces sociétés appliquent toutes les recommandations que j'ai énoncées précédemment et que les différents documents probants précités sont établis avec les précautions requises, les management fees versés par H. respectent sans discussion possible les conditions de déductibilité au titre de frais professionnels.

6.3. Management fees réalisés par la société A. au profit de la société S.

6.3.1. Introduction

La société S. fait appel à la société A. pour se charger de la gestion de ses projets immobiliers.

S. a conclu une convention d'association momentanée avec une société indépendante (L.), dont l'objet est la réalisation de deux projets immobiliers :

- projet n° 1 : clos de 10 appartements destinés à la revente;
- projet n° 2 : clos de 7 maisons destinées à la revente.

La répartition des parts respectives des membres de l'association momentanée est :

> 66,66 % S.

> 33,34 % L.

Les membres de l'association momentanée sont chargés de la gestion des projets immobiliers et facturent leurs frais de gestion tout au long de la durée des projets.

L'exécution réelle des prestations de gestion est réalisée conjointement par les sociétés A. et L., dont les honoraires sont ensuite refacturés par les membres de l'association momentanée.

Un organigramme de l'ensemble de la structure est illustré dans l'annexe 8.6.

Les sociétés A. et S. ont les même actionnaires/associés (MA et ST) et les mêmes administrateurs/ gérants (MA et ST).

On peut également mentionner que MA et ST sont mariés.

MA étant gérante de S. et représentant permanent de A., elle sera confrontée, comme dans la situation précédente, à la problématique des administrateurs communs.

ST est à la fois administrateur et actionnaire de la société A. et gérant et associé de la société S.

ST devra donc respecter la procédure de conflit d'intérêt.

6.3.2. Aspects particuliers des prestations fournies : contrat de service entre sociétés ayant les mêmes actionnaires/administrateurs

6.3.2.1. Analyse en matière de TVA

Les rémunérations de management fees fournis en dehors du cadre d'un mandat d'administrateur sont des prestations de service soumises à la taxe[253].

S. étant un assujetti avec droit à déduction totale et A. étant soumise à la règle du *prorata* général, je ne pense pas qu'il serait particulièrement intéressant de nommer A. administrateur, dans le but d'échapper à la taxe.

6.3.2.2. Problématique des administrateurs communs

Les précautions à prendre sont identiques à celles mentionnées au point 6.2.2.3.

6.3.2.3. Le conflit d'intérêt de l'administrateur

ST, représentant permanent de S., devra informer les gérants de la société L., avec laquelle il a conclu une convention d'association momentanée, de l'intérêt patrimonial indirect que lui procure le fait de confier la gestion des projets immobiliers à la société A..

ST devra donc respecter, au moment de la conclusion de la convention, la procédure particulière en matière de conflit d'intérêt prévue dans le Code des sociétés[254].

---

[253] Com. TVA, n° 18/532; Doc. Parl., Sén., 1992-1993, n° 578-2, 25-26, www.fisconet.be.

[254] L'art. 259 du C. soc. s'applique à la SPRL ayant un collège de gestion. L'art. 269 du C. soc. s'applique à la SPRL ayant un seul gérant et à la SPRL administrée par deux ou plusieurs gérants qui ne forment pas un collège. Et l'art. 261 du C. soc. est d'application sur la SPRL unipersonnelle dont l'unique associé est l'unique gérant.

6.3.3. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 49 du C.I.R. 1992

6.3.3.1. « Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable »

Les sociétés S. et A. sont toutes deux astreintes à la tenue d'une comptabilité complète et la société A. est obligée d'établir des factures conformes au sens du Code de la TVA pour ses prestations de management.

Les factures ont bien été établies, conformément au sens du Code de la TVA et comptabilisées dans le chef des deux sociétés.

6.3.3.2. « Avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables »

L'objet social de S. consistant principalement à réaliser des opérations immobilières, les frais de management relatifs à ses projets sont donc bien inhérents et nécessaires à son activité social telle que définie dans ses statuts.

Il est également exigé que la finalité de la dépense consiste en l'objectif d'acquisition ou de conservation d'un revenu.

L'objectif de la mission consiste à gérer deux projets immobiliers.

Les sociétés S. et L. sont convenues de s'unir en association momentanée et de mettre en commun leurs moyens financiers, matériels et de personnel.

Analyse financière du système mis en place :

- Profits estimés pour le projet n°1 : clos de 10 appartements destinés à la revente :
  - > chiffre d'affaires total de 1.900.000 €, dont 1.266.540 € pour S. (66,66%)
  - > bénéfice total de 240.024 €, dont 160.000 € pour S. (66,66%)

- Profits estimés pour le projet n° 2 : clos de 7 maisons destinées à la revente :
  > chiffre d'affaires total de 2.000.000 €, dont 1.333.200 € pour S. (66,66%)
  > bénéfice total de 246.024 €, dont 164.000 € pour S. (66,66%)
- Montant total des frais de gestion de ces projets supportés par S. : 300.000 €
  > cela correspond au bénéfice dégagé par les deux projets, diminution faite des 2 % d'intérêts annuels calculés sur l'avance en capital réalisée par S. pour l'association momentanée.

Analyse économique du système mis en place :

- Les projets ont débutés en 2008, mais les management fees n'ont été facturés qu'en 2010 et 2011, conformément à la convention établie entre les parties.
- Les prestations confiées à A. concernent des projets réalisés par l'association momentanée et non par la société S. en tant que telle.

Cela signifie que les sommes versées par S. ne correspondent pas à des prestations réelles effectuées pour son compte. De plus, il me semble peu logique que la totalité des frais de gestion de ces projets soit supportée par S. uniquement.

S. n'est, dans les faits, qu'un intermédiaire entre A. et l'association momentanée.

> C'est la « répartition des risques » qui justifie cette opération.

En effet, de tels projets immobiliers comportent un degré de risque financier assez élevé.

A. est la société « patrimoniale » de ST et MA. Tous leurs biens se retrouvent dans cette société (leur habitation, tous leurs biens immobiliers, leurs voitures, *etc.*).

De plus, ST et MA ont donné la nue-propriété des actions de A. à leurs enfants.

Cela justifie qu'ils aient préféré imputer ce risque dans la société S. qui, quant à elle, n'a aucun actif significatif.

> L'absence de ressources et de liquidés dans le chef de S. a notamment comme conséquence l'impossibilité pour celle-ci d'obtenir un financement.

A. est bien mieux placée pour négocier auprès des banques et apporte une certaine garantie à S., en tant que société chargée de l'exécution de ses missions.

> Le fait que l'association momentanée passe par l'intermédiaire de S. pour sa gestion plutôt que de faire directement appel à A. n'a aucun impact fiscal dans le chef des parties. En effet, l'association momentanée est dépourvue de personnalité juridique et son résultat est donc imposé dans le chef de ses membres.

6.3.3.3. « Justifier la réalité et le montant des frais »

Les frais sont justifiés par des factures probantes, correctement comptabilisées.

Néanmoins, le libellé de ces factures est trop sommaire et devra donc être complété.

Une convention de management sera rédigée conformément aux dispositions requises.

6.3.4. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés: article 57 du C.I.R. 1992

A. et S. étant astreintes à la tenue d'une comptabilité conformément aux dispositions du droit comptable et tenues, conformément aux dispositions applicables en matière de TVA, de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent, elles ne doivent pas établir de fiche ou relevé.

6.3.5. La convention de management

6.3.5.1. Introduction

La convention sera rédigée en tenant compte de l'ensemble des recommandations découlant de cette analyse (voir annexe 8.7).

6.3.5.2. Conditions applicables en matière d'Impôt des sociétés

6.3.5.2.1. Le contribuable doit justifier la réalité et le montant des frais au moyen de documents probants : article 49 du C.I.R. 1992

Voir point 6.2.5.2.1.

6.3.5.2.2. La théorie de la simulation : article 340 du C.I.R. 1992

La convention de management contient une clause « d'obligation d'exécution de bonne foi », qui prévoit notamment que A. doit respecter les contrats auxquels S. est partie.

Il convient donc d'analyser le protocole d'association momentanée établi entre S. et L. (voir annexe 8.8).

Selon moi, il y a deux clauses qui pourraient être incompatibles avec les conventions de management établies entre S. et A. :

- ARTICLE 3 – Exclusivité et non-concurrence

  Les sociétés se garantissent mutuellement l'exclusivité de leur coopération et s'interdisent de présenter séparément des offres concurrentes soit individuellement, soit avec d'autres sociétés, pour tout ou partie des travaux et prestations.
- ARTICLE 7 – Secret – Confidentialité

  Tous documents, plans et/ou informations commerciales et techniques qui pourraient être échangés entre les Membres seront considérés comme secrets et confidentiels par les Membres.

J'estime que la portée de l'article 3 n'est pas suffisamment claire, et qu'il pourrait être incompatible avec les conventions de

management établies entre S. et A., lesquelles prévoient de confier les prestations à A. et de lui octroyer un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé. Cet article devrait soit être complété, soit supprimé.

Quant à l'article 7, je pense qu'il devrait obligatoirement être supprimé. En effet, A. ne pourrait être en mesure d'effectuer sa mission sans disposer de ces informations.

6.3.5.2.3. Mesure anti-abus : article 344, § 1er du C.I.R. 1992

Il faut pouvoir démontrer que la qualification juridique que ces sociétés ont donné à leur acte, à savoir que la gestion des projets immobiliers précités est confiée à la société A., répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique et n'a pas comme objectif principal l'évitement de l'impôt.

L'évitement de l'impôt n'est dans ce cas-ci certainement pas l'objectif de l'opération, les deux sociétés étant en perte et l'association momentanée étant dépourvue de la personnalité juridique.

Les besoins économiques et financiers seront justifiés par la volonté des parties de « répartir le risque » lié à ces projets.

6.3.5.2.4. Détermination du montant des management fees : caractère déraisonnable des frais au sens de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992

On veillera à ce que le montant des frais ne soit pas complètement disproportionné aux activités professionnelles de S., aux prestations réalisées et aux revenus procurés. Même si c'est toutefois à l'administration qu'il incombe de prouver le caractère déraisonnable de ces frais.

Il faut déterminer une méthode de calcul qui sera reprise dans la convention.

Contrairement à la situation précédente, l'application d'un tarif horaire ne semble pas être la méthode la mieux adaptée, les sommes

allouées pour les management fees n'étant pas proportionnelles au temps passé pour l'exécution réelle des prestations. Ce sont les compétences et les garanties de A. qui justifient les sommes allouées.

Dans ce cas-ci, le montant des frais sera déterminé en fonction du résultat, par application d'un pourcentage au chiffre d'affaire dégagé (obligation de résultat).

La société A. aura donc droit à 13% du chiffre d'affaires total dégagé par les projets. Ce pourcentage a été déterminé conjointement pas les 2 sociétés A. et S..

Afin de justifier les factures « forfaitaires », les parties conviendront que des acomptes trimestriels seront versés à A., et que le montant des frais sera rectifié lors de la réalisation des projets, en fonction du pourcentage convenu, et cette rectification s'opèrera soit par l'établissement d'une facture complémentaire, soit par une note de crédit.

6.3.5.3. Conditions applicables en matière de droit social

6.3.5.3.1. Le lien de subordination

Les recommandations précitées au point 6.2.5.3.1 sont applicables dans ce cas-ci.

La seule recommandation que la situation de ces deux sociétés ne permet pas de respecter est la possibilité pour A., en cas d'empêchement de MA de proposer en remplacement de celle-ci, moyennant accord de S., un autre prestataire de service.

En effet, la seule personne envisageable comme remplaçant est ST, mais étant donné qu'il exerce conjointement la fonction de représentant permanent de S. dans le cadre de sa relation avec l'association momentanée, je déconseille fortement de lui attribuer ce rôle de remplacement, qui alourdirait encore le doute quant à la réalité des prestations de A. et à la substance économique de l'acte posé.

6.3.5.3.2. Prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale

La convention veillera à respecter les dispositions prévues par la loi du 13 avril 1995 relative au contrat d'agence commerciale, et notamment, en ce qui concerne le mode de rémunération et les modalités de résiliation du contrat. Dans ce cas-ci, il faudra également respecter les dispositions relatives aux commissions, la rémunération variant avec le nombre ou la valeur des affaires.

6.3.5.3.3. Mise à disposition des travailleurs à des tiers

Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer dans la présente situation, la société S. n'ayant pas de personnel.

6.3.6. Les factures

La seule précaution pouvant encore être appliquée est de compléter le libellé des factures émises. Il sera le plus complet possible et détaillera les prestations réelles du trimestre.

Divers éléments seront annexés à la facture établie, pour attester de la réalité des prestations (agenda, emails, reporting, notes, *etc*.).

6.3.7. Ressources et compétences

Les ressources de la société A. et les compétences de MA ont été détaillées précédemment, au point 6.2.7.

Il convient d'ajouter que, dans ce cas-ci, A. est habilitée en vertu de ses statuts à effectuer les prestations de gestion immobilière.

6.3.8. Procès-verbaux du conseil de gérance de S.

Plusieurs procès-verbaux seront établis par les gérants :

- procès-verbal ayant pour objet de prendre les décisions de confier la gestion des projets immobiliers de S. à A., ainsi que d'établir des directives pour la rédaction des conventions de management;

- procès-verbal ayant pour objet le règlement du conflit d'intérêts de ST et étant repris dans un rapport de gestion;
- procès-verbal ayant pour objet l'approbation des conventions de management;

MA veillera à indiquer clairement qu'elle agit au nom de A. sur tous ces documents.

6.3.9. Procès-verbaux des assemblées générales des associés de S.

- procès-verbal ayant pour objet l'approbation des conventions de management;
- procès-verbal ayant pour objet l'approbation des comptes annuels.

6.3.10. Conclusion

J'estime que, si ces sociétés appliquent toutes les recommandations que j'ai énoncées précédemment et que les différents documents probants précités sont établis avec les précautions requises, les management fees versés par S. respectent les conditions de déductibilité au titre de frais professionnels.

6.4. Application du régime de l'unité TVA à l'ensemble du groupe de sociétés

Les sociétés A., S. et H. étant étroitement liées sur les plans financiers, économiques et organisationnels, elles ont la possibilité de former ensemble une seule entité au regard de l'administration de la TVA.

L'analyse des conditions requises pour l'option du régime est reprise dans l'annexe 8.9.

Il convient de bien analyser les avantages et les inconvénients avant d'opter pour le régime de l'unité TVA car les membres sont liés pour minimum 3 ans.

Dans ce cas-ci, les avantages sont :

- simplification administrative;
- opérations internes hors champ d'application de la TVA (gain de 12.647,88 € pour H., correspondants à la TVA non déductibles sur ses frais de management facturés par A.; pas de gain TVA pour S.)

Inconvénients :

- responsabilité solidaire des membres : chaque membre est solidairement responsable des dettes des autres membres de l'unité TVA;
- coût de la mise en place du régime.

La principale problématique dans ce cas-ci vient du fait que H. paie en moyenne 130.000 €/mois de TVA et rencontre des problèmes de trésorerie. Les sociétés A. et S. ont un actionnariat différent de H. et ne voudront donc pas prendre le risque d'être redevables des sommes conséquentes dues par H. à la TVA.

La possibilité de recourir au régime de l'unité TVA n'est donc pas intéressante pour ces 3 sociétés.

7. BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

AFSCHRIFT, T., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier, 2ème édition, 2004, p. 116.

AFSCHRIFT, T., *Examen critique de quelques arrêts récents de la Cour de cassation, Le droit fiscal des entreprises en 2003 – Législation et jurisprudence*, Ed. J.B.B., 2003, pp. 185 et s.

AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 1994, p. 114, n° 160.

COPPENS, P. et BAILLEUX, A., *L'impôt des personnes physiques*, LARCIER, 1992, p. 201.

DE WULF, H., *Taak en loyauteitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Anvers, Ed. Intersentia, 2002, 594, n° 942.

HUYSMAN, S., *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, pp. 202-207.

KIRKPATRICK, J., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2ème édition, 1995, Bruxelles, Bruylant, p. 117.

PHILIPPART DE FOY, B., *L'arrêt DERWA : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? Un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif ?,* Mélanges John Kirkpatrick, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 805-828.

VAN CROMBRUGGE, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblo, 2003, p. 59.

Revues ou périodiques

AFSCHRIFT, T. « Exemption vaut impôt, principe général de droit en matière d'impôt sur les revenus ? », *J.D.F.*, 1980, p. 69.

BAUMAN, B. « Le poids du facteur fiscal sur le choix du mode de rémunération des administrateurs de société – un outil d'aide à la décision centré sur les risques fiscaux, à l'attention des Comités de rémunération des sociétés anonymes cotées ou non », *R.G.F*, juillet 2007, n° 07/07-02.

BENTLEY, M. « L'arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010 : la résurgence de la théorie de la réalité économique ? », *Hebdo* du 2 avril 2011.

BLOCKERYE, T. et PHILIPPE, D-E. « Gestion des pertes fiscales au sein d'un groupe de sociétés belges », *R.G.F.*, 2006, n° 1, pp. 4-23.

BOIGELOT, E. « Les dirigeants d'entreprise », *R.G.F.,* avril 2007, n° 07/04-02.

BONTE, T. « Réalité économique et ruling », *D.A.O.R.*, 1995, n° 35.

BOURS, J-P. « La société de management à l'épreuve du droit social et fiscal », *R.G.F.*, 1998, p. 306.

CAUWENBERGH, P. et GOUDBLOMME, A. « Fiscus mag in de regel geen transfer pricing-correcties doorvoeren in een binnenlandse context – Artikel 26 krijgt voorrang op Artikel 49 », *A.F.T.* 2004, n° 31, pp. 8-10.

COLLON, F. « L'unité TVA en Belgique », *Actualités*, 21 juin 2007.

D'AOUT, O. « Aspects fiscaux de la déductibilité des « management fees », *C&F.P.*, 1er janvier 2006, pp. 23-32.

DAUBE, M. et AFSCHRIFT, T. « La déduction de rémunérations payées par une société belge à une autre société belge », *R.G.F.*, avril 2006, n° 06/04-02, pp. 2-20.

DEWAEL, Y. « La double taxation économique peut être justifiée », *Act. fisc.*, 27 novembre 2008, n°41.

DEWAEL, Y. « Cotisation distincte à 309 % et ATN : suite … un *addendum* « moratoire » », *L.F.B.*, janvier 2012, n° 151, pp. 5-8.

FORESTINI, R. « Het begrip materiële vergissing in artikel 277, § 1er van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen », *T.F.R.,* 1991, p. 367.

GOLDFAYS, M. « Société de management, une perspective multidimensionnelle », *Ors.,* 2011, n°6, p 2-18.

HENDRICKX, P.-P. et MALHERBE, J. « Le régime fiscal des management fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.*, janvier 2008, n° 1, pp.1-26.

HENDRICKX, P.-P. « Le régime fiscal des managements fees : impôt des sociétés et TVA », *C&F.P.,* 2003, p.192.

HUYSMAN, S. « De verhouding tussen de artikelen 26 en 49 W.I.B. 1992 terzake van het verbod van dubbele belasting », *T.R.V*. 2004, pp. 236-237.

LAMPARELLI, T. « Mandat d'administrateur exercé par une personne morale au profit d'une autre personne morale : régime TVA applicable », *L.F.B.,* novembre 2011, n° 147, pp. 11-12.

LEMAIRE, C. « Variations fiscales sur la société de management (I) », *Signaux fiscaux*, n° 11/36-01, 11 octobre 2011.

LEMAIRE, C. « Variations fiscales sur la société de management (II) », *Signaux fiscaux*, n° 11/37-01, 11 octobre 2011.

MATRAY, G. « Les frais professionnels - chronique de jurisprudence (2000-2006) », *Act. fisc.,* aout 2007, n° 07/08-03.

MOORGAT, M. « De managementovereenkomst en het belangenconflict binnen de raad van bestuur », *Jur. Falc.,* 2008-2009, p. 470.

MORMONT, H. « La société de management et la jurisprudence des juridictions sociales », *Pacioli,* 15 avril 1999,

PEETERS, B. et WUSTENBERS, W. « De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtzekerheidsbeginse », *A.F.T.,* 1999, p. 94, n° 4 et 6.

POPPE, J., note sous Gand, 18 mai 1991, *R.G.F.,* 1992, p. 62.

ROSOUX, R. « Cotisation distincte à 309% et ATN : le ministre calme le jeu et rappelle l'administration à la raison … », *L.F.B.*, novembre 2011, n° 146, pp. 1-4.

SPAEY, P-Y. « Noot onder Antwerpen, 28 novembre 1994 », *A.F.T.*, 1995, p. 150, n° 2.

THILMANY, J. « Développements récents en matière de prix de fiscalité des prix de transfert », *C&F.P.*, 1997, pp. 8 et s.

VANDERSTRAETEN, A. « Acquisition d'actions propres: l'administration requalifie ou invoque la simulation », *Act. fisc.,* 1999, n° 42.

VAN OMMESLAGHE, P. « Examen de jurisprudence - Les obligations », *R.C.J.B.,* 1986, p. 131.

VAN WASSENHOVE, S. « Contrat de management. Risques de requalification et conséquences en droit social, La société de management. Un outil d'optimisation fiscale ? », *Séminaire Vanham & Vanhamn*, 24 sept. 2009.

Sites internet

http://gillescarnoy.be/2011/02/22/une-evolution-en-matiere-de-cotisation-speciale-sur-les-commissions-secretes/. (CARNOY, G. « Une évolution en matière de cotisation spéciale sur les commissions secrètes », 22 février 2011).

www.bours-law.be/documents/JP-Bours---Statut-des-dirigeants.pdf.

www.businessandlaw.be/article81.html.

www.cafesconseils.be (VANHAVERBEKE, P. « Cadres supérieurs vs société de management »).

www.corporategovernancecommittee.be/library/documents/final%20code/CorpGov_FR5.pdf.

www.DroitBelge.net.

www.ejustice.just.fgov.be/cgi/welcome.pl.

www.fiscalnet.be.

www.fisconet.be.

www.icci.be/fr/adviezen/Pages/Remuneration-d-un-administrateur-d%C3%A9l%C3%A9gu%C3%A9-qui-est-actionnaire-et-r%C3%A9glementation-relative-aux-conflits-d-interets.aspx.

www.idefisc.be/themes/choix-licite.html (AFSCHRIFT, Th. « LE DROIT DU CONTRIBUABLE AU CHOIX LICITE DE LA VOIE LA MOINS IMPOSEE (en droit interne) »).

www.ipcf.be/page.aspx?pageid=1454&menuid=1182.

www.juridat.be.

www.juristax.be/Tva/CircTva42-07UniteTva.pdf.

www.moniteur.be.

www.monkey.be.

www.vdelegal.be/wa_files/responsabilit_C3_A9_20civile_20des_20administrateurs_20et_20membres_20du_20comit_C3_A9_20de_20direct.pdf.

www.waw.be/idefisc/articles/contratmanagement.html.

8. ANNEXES

8.1. Tableaux reprenant les caractéristiques des sociétés du groupe

8.1.1. Composition des sociétés au 31/12/2011

SOCIETE	**H. SOCIÉTÉ ANONYME**	**S. SOCIÉTÉ A RESPONSA-BILITÉ LIMITÉE**	**A. SOCIÉTÉ ANONYME**
ACTIONNARIAT	CAPITAL : 62000 € 1000 actions **PG** (40 actions) **DD** (280 actions) **MA** (780 actions)	CAPITAL : 20000 € 100 parts **MA** (50 parts) **ST** (50 parts)	CAPITAL : 62000 € 2500 actions **MA** (1250 actions) **ST** (1250 actions)
FONDATEURS	ACTE DU 12/05/2007 **BS** **EM**	ACTE DU 09/06/2008 **MA** **ST**	ACTE DU 29/10/1999 **ST** **DH**
ADMINISTRATEURS	ACTE DU 11/05/2011 (avec effet rétroactif au 01/02/2011) **PG** **A.**, représentée par **MA**	ACTE DU 09/06/2008 **MA** **ST (**Président et administrateur délégué)	ACTE DU 22/08/2006 **MA**

	ACTE DU 30/06/2009 **DD** (administrateur délégué) ACTE DU 12/05/2010 **DD** (délégué ???) **MA** (administrateur délégué) **S.**, représentée par **MA**		ACTE DU 29/10/1999 **ST (**Président et administrateur délégué)

8.1.2. Objet social des sociétés au 31/12/2011

SOCIÉTÉS	H.	S.	A.
OBJET SOCIAL	ACTE DU 12/05/2007 Soins à domicile et aide journalière, consultance, toutes activités d'une entreprise de titres-services, mise au travail temporaire de travailleurs intérimaires. Opérations commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières, ayant un rapport direct ou indirect avec son objet social ou de nature à en favoriser la	ACTE DU 09/06/2008 Opérations commerciales, industrielles, financières, se rapportant directement ou indirectement à l'achat, la vente, la réalisation, la mise en valeur, la location, la promotion, le lotissement de tout terrain et construction, l'appropriation, la transformation et l'exploitation de tous immeubles. Opérations commerciales, industrielles,	ACTE DU 29/10/1999 Opérations commerciales, industrielles, financières, se rapportant directement ou indirectement à l'achat, la vente, la réalisation, la mise en valeur, la location, la promotion, le lotissement de tout terrain et construction, l'appropriation, la transformation et l'exploitation de tous immeubles. Opérations commerciales, industrielles,

	réalisation et le développement. Fonctions d'administrateurs, de gérant ou de liquidateur dans d'autres sociétés	financières, mobilières ou immobilières, ayant un rapport direct ou indirect avec son objet social ou de nature à en favoriser la réalisation et le développement. Fonctions d'administrateurs ou de liquidateur dans d'autres sociétés <u>ACTE DU 05/12/2011</u> - Activités de conseil et de gestion, à savoir financier, technique, commercial et conseils administratifs dans le sens large du terme, à l'exception des conseils concernant les placements et des activités d'assistance et de service, directement ou indirectement, dans les domaines de l'administration et des finances, ventes, la production et la gestion en général. Cette liste n'est pas exhaustive.	financières, mobilières ou immobilières, ayant un rapport direct ou indirect avec son objet social ou de nature à en favoriser la réalisation et le développement. Fonctions d'administrateurs ou de liquidateur dans d'autres sociétés

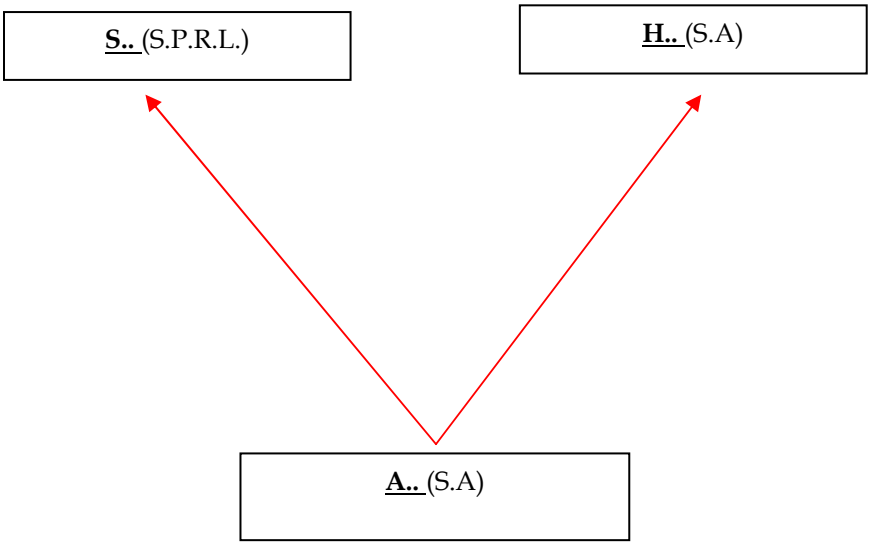
8.1.3. Statut juridique et statut à la TVA des sociétés et de leurs administrateurs et actionnaires

	STATUT JURIDIQUE	STATUT À LA TVA
H.	SOCIETE ANONYME	Assujetti mensuel à la TVA, droit à déduction partielle (règle de l'affectation réelle et du prorata général)
S.	SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE	Assujetti trimestriel à la TVA, droit à déduction totale
A.	SOCIETE ANONYME	Assujetti trimestriel à la TVA, droit à déduction partielle (règle de l'affectation réelle et du prorata général)
MA	PERSONNE PHYSIQUE (mariée à **ST**)	Non assujetti à la TVA
ST	PERSONNE PHYSIQUE (marié à **MA**)	Non assujetti à la TVA
DD	PERSONNE PHYSIQUE (marié à **BS**)	Assujetti à la TVA
PG	PERSONNE PHYSIQUE (célibataire)	Non assujetti à la TVA
BS	PERSONNE PHYSIQUE (marié à **DD**)	Non assujetti à la TVA

8.1.4. Compétences et actifs des sociétés pour l'exercice comptable 2011

<table>
<tr><td>SOC.</td><td colspan="3">Compétences et actifs</td></tr>
<tr><td></td><td>Département</td><td>Personnel</td><td>Fonction</td></tr>
<tr><td></td><td>HORECA</td><td>26 travailleurs</td><td>2 personnes pour l'administratif et 24 consultants.</td></tr>
<tr><td></td><td>CONSTRUCT</td><td>1 travailleur</td><td>Consultant</td></tr>
<tr><td></td><td>NURSING</td><td>15 travailleurs</td><td>Consultants</td></tr>
<tr><td></td><td>BACK OFFICE GENERAL</td><td>8 travailleurs</td><td>Assistante de direction
Juriste
Marketing
Gestionnaire RH
Informaticien
Commercial
2 dirigeants (DD et PG)</td></tr>
<tr><td>S.</td><td colspan="3">ST.
- 1989 - 1999 : travail en milieu hospitalier
- 1999 à 2005 : dirigeant d'une société d'intérimaires</td></tr>
<tr><td>A.</td><td>Personnel</td><td>Fonction</td><td>Coût mensuel</td></tr>
<tr><td></td><td>MA</td><td>statut employée - fonction gestion</td><td>1600€</td></tr>
<tr><td></td><td>ST</td><td>Administrateur</td><td>1000€</td></tr>
<tr><td></td><td>VE</td><td>employée</td><td>2500€</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Parcours professionnel de MA :
- en 1989 : employée dans une société d'intérimaires
- de 1990 à 1995 : directrice générale dans une société d'intérimaires
- de 1995 à 1999 : actionnaire et manager dans une société d'intérimaires
- en 1999 : constitution de notre propre société d'intérim, spécialisée dans la mise à disposition de personnel intérimaire dans le domaine nursing
- de 1999 à 2005 : dirigeante d'une société d'intérimaires
- de 2006 à 2010 : mandats divers
- depuis 2011 : mandat de gestion de H.. Depuis ce moment CA multiplié par 4 et perte de l'exercice justifiable.</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Divers immeubles, donnés en location ou destinés à la revente.</td></tr>
</table>

8.2. *Organigramme des prestations de management au sein du groupe*



8.3. Choix de l'assujettissement des opérations d'administrateur de A.

Situation des sociétés du point de vue de la TVA, dans où il n'y aurait pas de prestations d'administrateur de A.

Statut TVA de H. :

L'activité de la société H. consiste en la mise à disposition de travailleurs intérimaires.

Elle exerce cette activité dans trois secteurs : le médical, l'horeca et la construction.

La société a plusieurs agences, dont certaines ne sont actives que dans un secteur et d'autres agences sont « mixtes ».

Les prestations effectuées pour le secteur médical ne sont pas soumises à la taxe, mais elles le sont pour les secteurs horeca et construction. La société effectue donc des opérations « mixtes » et est un assujetti avec droit à déduction partiel.

Le droit à déduction a été fixé en accord avec l'administration, en appliquant premièrement la règle de l'affectation réelle, et ensuite, pour les frais « mixtes », la règle du *prorata* général.

La TVA est directement déduite sur les frais pouvant être totalement imputés aux secteurs horeca et construction, et directement rejetée sur les frais imputés au secteur médical.

Pour les autres frais, la TVA est déduite mensuellement sur la base du *prorata* général déterminé d'après les chiffres de l'année précédente, et une régularisation est opérée en fin d'année, en fonction des chiffres de l'année en cours.

Statut TVA de A. :

La société A. réalise diverses opérations immobilières (certaines étant soumises à la TVA et d'autres pas), ainsi que des prestations de gestion (certaines étant soumises à la TVA et d'autres pas).

C'est donc également un assujetti avec droit à déduction partiel.

Tableau récapitulatif :

	A.	H.
Statut TVA	Assujetti mixte	
Méthode de déduction	Affectation réelle, et prorata général pour la TVA non imputable directement	
Montant de la TVA déduite selon l'affectation réelle	106.598,36 €	110.312,78 €
Chiffre d'affaires TOTAL	318.984, 58 €	14.416.716,03 €
Chiffre d'affaires soumis à TVA	117.086,19 €	7.236.272,81 €
Prorata général de déduction	36,71 %	50,19 %
Montant de la TVA « mixte » soumise au prorata général	8.051,11 €	59.110,62 €
Montant de la TVA déduite selon le prorata général	2.955,56 €	29.669,62 €
Montant total de la TVA déduite	109.553,92 €	139.982,40 €
	Total général = 249.536,32 €	
Montant de la TVA rejetée	5.095,55 €	29.441,00 €
		34.536,55 €

Situation des sociétés du point de vue de la TVA, dans le cas où les prestations d'administrateur de A. seraient facturées sans TVA.

Dans ce cas-ci, la société A., se prévalant de la non-taxation à la TVA de ses opérations d'administrateur, ne pourra exercer son droit à déduction, en principe, que selon la règle du *prorata* général.

Tableau récapitulatif :

	A.	H.
Statut TVA	Assujetti mixte	
Méthode de déduction	Prorata général	Affectation réelle, et prorata général pour la TVA non imputable directement

Montant de la TVA déduite selon l'affectation réelle	/	110.312,78 €
Chiffre d'affaires TOTAL	438.984,58 €	14.416.716,03 €
Chiffre d'affaires soumis à TVA	117.086,19 €	7.236.272,81 €
Prorata général de déduction	26,67 %	50,19 %
Montant de la TVA « mixte » soumise au prorata général	114.649,47 €	59.110,62 €
Montant de la TVA déduite selon le prorata général	30.577,01 €	29.669,62 €
Montant total de la TVA déduite	30.577,01 €	139.982,40 €
	Total général = 170.559,41 €	
Montant de la TVA rejetée	84.072,46 €	29.441,00 €
		113.513,46 €

Situation des sociétés du point de vue de la TVA, dans le cas où les prestations d'administrateur de A. seraient facturées avec TVA (120.000€ HTVA).

Tableau récapitulatif :

	A.	H.
Statut TVA	Assujetti mixte	
Méthode de déduction	Affectation réelle, et prorata général pour la TVA non imputable directement	
Montant de la TVA déduite selon l'affectation réelle	106.598,36 €	110.312,78 €
Chiffre d'affaires TOTAL	438.984,58 €	14.416.716,03 €
Chiffre d'affaires soumis à TVA	237.086,19 €	7.236.272,81 €
Prorata général de déduction	54 %	50,19 %
Montant de la TVA « mixte » soumise au prorata général	8051,11 €	84.310,62 €
Montant de la TVA déduite selon le prorata général	4347,59 €	42.315,50 €

Montant total de la TVA déduite	110.945,95 €	152.628,28 €
	Total général = 263.574,23 €	
Montant de la TVA rejetée	3.703,52 €	41.995,12 €
		45.698,64 €

8.4. Tableau comparatif entre la situation de la société H. pour l'exercice comptable 2010 et pour l'exercice comptable 2011

	2010	2011
Actifs immobilisés	189.346 €	445.707 €
Chiffre d'affaires total	3.038.671 €	14.416.716,03 €
Chiffre d'affaires secteur médical	2.981.279 €	7.180.444,00 €
Chiffre d'affaires secteur horeca	57.392 €	7.099.673,8 €
Chiffre d'affaires secteur construction	0 €	136.599 €
Résultat avant impôts	43.596,06 €	(390.799,83 €)
Nombre de travailleurs	5	34
Nombre d'agences - au 01/01 - au 01/03 - au 01/04 - au 01/06 - au 01/09 - au 01/11 - au 31/12	 1 *(Charleroi médical)* 1 1 1 3 *(+ Bruxelles et Mons médical)* 3 6 *(+ Ostende, Mons et Laeken Horeca)*	 6 *(idem 2010)* 7 *(+ Gand horeca)* 8 *(+Anvers horeca)* 9 *(+ Liège horeca)* 10 *(+ Ostende medical)* 11 *(+ Hainaut construction)* 11
Frais de comptabilité (facturés par la fiduciaire)	37.113 €	71.412 €
Nombre de clients	94	362

8.5. Convention de management entre les sociétés H. et A.

CONTRAT DE MANAGEMENT

ENTRE :

H. S.A., dont le siège social est établi à …

Valablement représentée conformément à ses statuts par M. DD, administrateur délégué.

Ci- après dénommée « **H.** »

ET :

A. S.A., dont le siège social est établi à …

Valablement représentée conformément à ses statuts par Mme MA, administrateur délégué.

Ci- après dénommée « **A.** »

IL EST CONVENU CE QUI SUIT :

Article 1 – Objet du contrat

H. confie à A., qui accepte, la gestion de ses affaires financières et la réalisation de l'ensemble des tâches liées à la gestion journalière et à l'administration de la société. Les prestations effectuées par A. sont limitées à l'exercice normal du mandat d'administrateur de A..

Article 2 - Périmètre de la mission

L'objectif majeur de la mission est de développer et d'accroître les secteurs d'activités de la société, ainsi que d'élargir le secteur géographique des activités de la société.

À cet effet, A. prendra toutes les décisions et initiatives nécessaires à la bonne marche de H. et à son développement futur.

Les tâches confiées à A. consisteront notamment à :

- établir la stratégie financière à long terme;
- participer aux réunions des comités de gestion;
- représenter la société auprès de ses clients, prestataires de services et fournisseurs; des banques; des administrations; des autorités locales, régionales et fédérales; de toutes autres personnes, sociétés ou autorités selon les nécessités de la société;
- établir les budgets;
- établir les objectifs;
- analyser le rapport de gestion mensuel;
- organiser et suivre le recouvrement des créances commerciales;
- contrôler les différents départements administratifs de la société;
- développer les outils de gestion du groupe.

Article 3 – Indépendance

A. accomplira sa mission en toute indépendance et autonomie, sans aucun lien de subordination, et déterminera elle-même la manière dont elle exercera sa mission (aucune obligation de moyens).

A. ne sera guidée dans l'exécution des tâches qui lui sont confiées dans le cadre de la présente convention que par les décisions et directives établies par le conseil d'administration de H. et dans le respect des termes et conditions de la présente convention.

A. pourra exercer son activité également au profit de tiers et pourra avoir d'autres activités.

Article 4 – Organisation

4.1 Exécution de la mission

Les parties conviennent que les tâches définies ci-dessus sont accomplies par MA, en tant que représentant permanent de A.

A. peut recourir aux membres de son personnel et contracter sous sa propre responsabilité avec un tiers pour l'exécution de la mission qui lui est confiée sur la base de la présente convention.

A. peut, en cas d'empêchement de MA, proposer en remplacement de celle-ci, moyennant accord de H., un autre prestataire de service.

4.2 Mise à disposition des ressources nécessaires pour l'exécution de la mission

A. dispose du personnel et de l'infrastructure nécessaires pour fournir les services de gestion prévus dans cette convention.

A. possède les compétences requises pour ces prestations.

H. s'engage à mettre à la disposition de A. l'ensemble des informations, ainsi que tout ce qui est normalement nécessaire à l'exécution de sa mission, en ce compris, l'utilisation de l'infrastructure de H. et l'accès à tout document, dossier ou support informatique se rapportant à H..

H. s'engage également à mettre une partie de son personnel à disposition de A. pour l'exécution de sa mission, sans toutefois que A. n'exerce sur ceux-ci une part quelconque de l'autorité appartenant à l'employeur.

A. ne peut utiliser ces travailleurs que dans le cadre limité des missions pour lesquelles elle a été engagée.

Le travail effectué par le personnel mis à disposition consiste notamment à fournir à MA les informations dont elle a besoin (en matière juridique, de gestion des ressources humaines, de marketing, *etc.*). A. peut également utiliser ces travailleurs pour l'assister dans certaines de ses tâches.

La partie de l'autorité patronale transférée à A. ne porte que sur l'exécution pratique des tâches que le personnel mis à disposition doit exécuter.

Article 5 – Obligation d'exécution de bonne foi

A. s'engage à exécuter de bonne foi la mission qui lui est confiée dans le cadre de la présente convention et s'engage à veiller aux intérêts de H. avec la diligence, la compétence, l'honnêteté et le sérieux requis.

A. exercera sa mission en conformité avec les termes et conditions du présent contrat et en respectant les statuts de H., les décisions et directives des conseils d'administration de H. et les contrats auxquels H. est partie.

A. s'engage expressément à respecter scrupuleusement toutes les dispositions légales applicables.

Article 6 - Conflit d'intérêt

La présente convention, conclue entre H. et A., procure un intérêt patrimonial indirect à MA étant donné qu'elle est administrateur et actionnaire à la fois de A. et de H..

La procédure particulière en matière de conflit d'intérêt prévue dans le Code des sociétés a été respectée par MA.

Le procès-verbal du conseil d'administration de H. mentionne clairement l'intérêt opposé de MA et reprend les raisons justifiant son intérêt opposé.

MA n'a pas participé ou voté lors des délibérations portant sur la présente convention et lui procurant un intérêt patrimonial indirect.

Le rapport de gestion établi sera publié en même temps que les comptes annuels.

La présente convention ne viole donc pas le droit des sociétés.

Article 7 – Obligation de confidentialité

A. s'engage à ne pas utiliser et à ne pas révéler, sous quelque forme que ce soit (orale, écrite, imprimée), les informations confidentielles et les secrets d'affaires relatifs à H. et à ses activités et dont elle

pourrait avoir connaissance au cours de sa mission. Leur caractère confidentiel sera respecté tant pendant la durée de la présente convention qu'après sa résiliation.

Toutes les informations confidentielles échangées en vertu de la présente convention sont la propriété exclusive de H., et A. s'engage à les restituer à la première demande de H. et, en tout cas, lors de la cessation de la présente convention, quel que soit leur support et sans en conserver de copie ou d'extrait.

Article 8 – Rémunération

8.1 Rémunération fixe

Il appartient exclusivement à l'assemblée générale des actionnaires de H. de déterminer le montant de la rémunération de mandat d'administrateur.

La méthode de calcul du montant de la rémunération a été déterminée conjointement par les parties et consiste en l'application d'un tarif horaire.

L'assemblée générale des actionnaires de H. a déterminé un tarif horaire de 150€ en se reposant sur le principe de bonne gouvernance (rémunération équitable et responsable, et suffisante pour attirer, garder et motiver les administrateurs) et sur le principe de pleine concurrence (points de comparaisons externes et internes). En raison de son intérêt patrimonial indirect, MA n'a pas participé aux délibérations portant sur la détermination de ce montant et n'a pas exercé son droit de vote.

H. s'engage à payer mensuellement les prestations de A., sur base des factures transmises.

Ces factures doivent être suffisamment détaillées quant à la nature des prestations réalisées et à leur date d'exécution. Le montant de la rémunération indiqué sur les factures doit respecter la méthode de calcul déterminée dans la présente convention de management.

A. doit également établir plusieurs annexes, permettant de prouver la réalité des prestations, et les joindre aux factures transmises.

Les annexes comprennent obligatoirement une impression de l'agenda des prestataires et les différents tableaux et rapports établis.

A. est libre d'ajouter toute autre annexe qu'elle juge pertinente.

8.2 Frais

Les frais encourus par A. dans l'exécution de sa mission sur la base de la présente convention seront pris en charge ou remboursés par H. contre présentation de pièces justificatives.

8.3 Rémunération variable

Le conseil d'administration de H. peut déterminer si A. a droit à une rémunération variable. Il en déterminera le montant.

8.4 Conditions de paiement

H. s'engage à payer les factures de A. dans un délai de 30 jours de la date des factures.

En cas de retard de paiement, A. peut réclamer des frais de rappels à H., soit 5€ par rappel envoyé.

Article 9 – Durée et résiliation de la présente convention

La présente convention est conclue pour une durée déterminée d'un an, avec faculté de dénonciation anticipée, prenant cours le 01/01/2011 et se terminant de plein droit le 01/01/2011. Chacune des parties peut y mettre fin en respectant un préavis d'un mois pendant la première année du contrat.

La résiliation est notifiée par la remise à l'autre partie d'un écrit qui indique le début et la durée du préavis. La notification peut également être faite soit par lettre recommandée à la poste, sortissant ses effets le troisième jour ouvrable suivant la date de son expédition, soit par exploit d'huissier de justice. La fin du délai de préavis doit coïncider avec la fin d'un mois civil.

La partie qui résilie le contrat sans invoquer un des motifs prévus à l'article 19, alinéa 1er, de la loi du 13 avril 1995, ou sans respecter le

délai de préavis fixé au § 1er, alinéa 2, est tenue de payer à l'autre partie une indemnité égale à la rémunération en cours correspondant soit à la durée du préavis, soit à la partie de ce délai restant à courir.

Si H. estime que la mission de A. doit être maintenue après le 01/01/2012, les parties se notifieront leur volonté de prolonger la collaboration endéans les trois mois qui précèdent la fin de la présente convention. Cette prolongation fera l'objet d'une nouvelle convention écrite entre les parties.

En cas de manquement grave de A. à une de ses obligations contractuelles ou dans la réalisation de ses tâches, H. pourra, sous réserve de tous dommages-intérêts, mettre fin à la présente convention sans préavis ou avant l'expiration du terme, par exploit d'huissier de justice ou par lettre recommandée à la poste, expédiée dans les sept jours ouvrables qui suivent la résiliation.

Article 10 - Droit applicable et juridiction compétente

La présente convention est soumise au droit belge.

Tous différends découlant du présent contrat ou en relation avec celui-ci seront tranchés définitivement suivant le règlement du Centre belge d'arbitrage et de médiation (CEPANI) par un ou plusieurs arbitres nommés conformément à ce règlement.

Le tribunal arbitral sera composé de trois arbitres, chacune des parties ayant le droit de nommer son arbitre. Le troisième arbitre sera nommé par le CEPANI.

Le siège de l'arbitrage sera Bruxelles. La langue de la procédure sera le français.

Article 11 - Nullité d'une clause

Les parties conviennent expressément que si l'une des dispositions de la présente convention était nulle, la nullité de cette clause ne portera pas atteinte à la validité des autres clauses de la convention qui restent en vigueur. La clause nulle sera remplacée par une disposition valable qui respectera et reflètera l'intention commune des parties.

Article 12 – Dispositions diverses

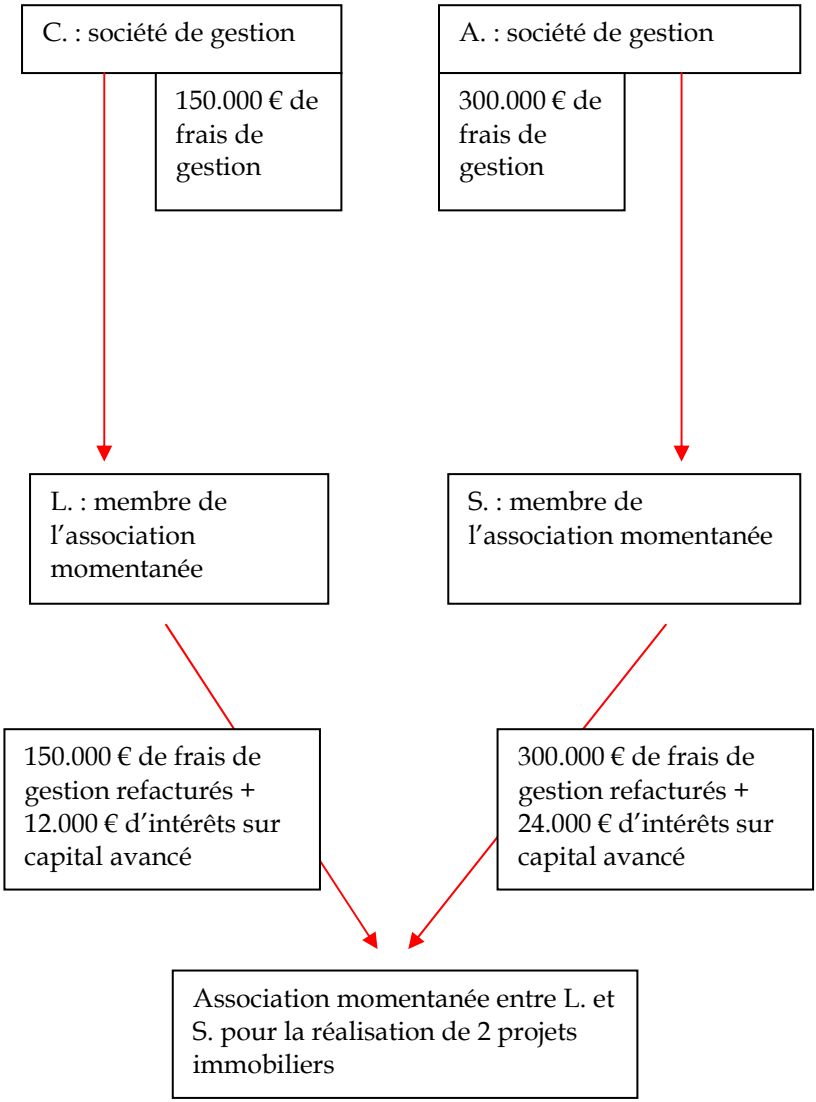
La présente convention annule et remplace toute déclaration écrite ou convention antérieures et contient l'intégralité de l'accord des parties relativement à son objet.

Fait à ……., le …….. en 2 originaux, chaque partie reconnaissant par la signature de la présente convention, avoir reçu un exemplaire.

A. H.

MA DD

8.6. Organigramme de la structure entourant les projets immobiliers de S.



8.7. Convention de management entre les sociétés S. et A.

CONTRAT DE MANAGEMENT

ENTRE :

S. S.P.R.L., dont le siège social est établi à …

Valablement représentée conformément à ses statuts par M. ST, administrateur délégué.

Ci- après dénommée « **S.** »

ET :

A. S.A., dont le siège social est établi à …

Valablement représentée conformément à ses statuts par Mme MA, administrateur délégué.

Ci- après dénommée « **A.** »

IL EST CONVENU CE QUI SUIT :

Article 1 – Objet du contrat

S. confie à A., qui accepte, la gestion de deux projets immobiliers :

- Réalisation d'un clos de 9 appartements de standing situé …
- Réalisation d'un clos de 7 maisons unifamiliales situé …

Article 2 - Périmètre de la mission

La gestion des affaires immobilières de S. comprend, d'une façon non limitative :

- la responsabilité des budgets;
- les contacts avec les banques;
- la gestion juridique des projets;

- l'établissement de la stratégie financière;
- la participation aux réunions des comités de gestion;
- la préparation et la remise d'offres;
- la négociation des contrats de vente;
- le suivi des affaires ainsi que toutes mesures appropriées en vue d'assurer le succès des projets immobiliers.

Article 3 – Indépendance

A. accomplira sa mission en toute indépendance et autonomie, sans aucun lien de subordination, et déterminera elle-même la manière dont elle exercera sa mission (aucune obligation de moyens).

A. ne sera guidée dans l'exécution des tâches qui lui sont confiées dans le cadre de la présente convention que par les décisions et directives établies par le conseil de gérance de S. et dans le respect des termes et conditions de la présente convention.

A. pourra exercer son activité également au profit de tiers et pourra avoir d'autres activités.

Article 4 – Organisation

4.1 Exécution de la mission

Les parties conviennent que les tâches définies ci-dessus sont accomplies par MA, en tant que représentant permanent de A..

A. peut recourir aux membres de son personnel et contracter sous sa propre responsabilité avec un tiers pour l'exécution de la mission qui lui est confiée sur la base de la présente convention.

A. peut, en cas d'empêchement de MA, proposer en remplacement de celle-ci, moyennant accord de S., un autre prestataire de service.

4.2 Mise à disposition des ressources nécessaires pour l'exécution de la mission

A. dispose du personnel et de l'infrastructure nécessaires pour fournir les services de gestion prévus dans cette convention.

A. possède les compétences requises pour ces prestations.

S. s'engage à mettre à la disposition de A. l'ensemble des informations, ainsi que tout ce qui est normalement nécessaire à l'exécution de sa mission, en ce compris, l'utilisation de l'infrastructure de S. et l'accès à tout document, dossier ou support informatique se rapportant à S..

Article 5 – Obligation d'exécution de bonne foi

A. s'engage à exécuter de bonne foi la mission qui lui est confiée dans le cadre de la présente convention et s'engage à veiller aux intérêts de S. avec la diligence, la compétence, l'honnêteté et le sérieux requis.

A. exercera sa mission en conformité avec les termes et conditions du présent contrat et en respectant les statuts de S., les décisions et directives des conseils de gérance de S. et les contrats auxquels S. est partie.

A. s'engage expressément à respecter scrupuleusement toutes les dispositions légales applicables.

Article 6 - Conflit d'intérêt

La présente convention, conclue entre S. et A., procure un intérêt patrimonial indirect à MA étant donné qu'elle est administrateur et actionnaire à la fois de A. et de S..

La procédure particulière en matière de conflit d'intérêt prévue dans le Code des sociétés a été respectée par MA.

Le procès-verbal du conseil de gérance de S. mentionne clairement l'intérêt opposé de MA et reprend les raisons justifiant son intérêt opposé.

MA n'a pas participé ou voté lors des délibérations portant sur la présente convention et lui procurant un intérêt patrimonial indirect.

Le rapport de gestion établi sera publié en même temps que les comptes annuels.

La présente convention ne viole donc pas le droit des sociétés.

Article 7 – Obligation de confidentialité

A. s'engage à ne pas utiliser et à ne pas révéler, sous quelque forme que ce soit (orale, écrite, imprimée), les informations confidentielles et les secrets d'affaires relatifs à S. et à ses activités et dont elle pourrait avoir connaissance au cours de sa mission. Leur caractère confidentiel sera respecté tant pendant la durée de la présente convention qu'après sa résiliation.

Toutes les informations confidentielles échangées en vertu de la présente convention sont la propriété exclusive de S., et A. s'engage à les restituer à la première demande de H. et, en tout cas, lors de la cessation de la présente convention, quel que soit leur support et sans en conserver de copie ou d'extrait.

Article 8 – Rémunération

8.1 Rémunération variable

La méthode de calcul du montant de la rémunération a été déterminée conjointement par les parties et consiste en l'application d'un pourcentage du chiffre d'affaires dégagé par les projets immobiliers précités.

L'assemblée générale des actionnaires de S. a déterminé un pourcentage de 13% du chiffre d'affaires total des projets en se reposant sur l'expertise et les estimations réalisées par A.. En raison de son intérêt patrimonial indirect, MA n'a pas participé aux délibérations portant sur la détermination de ce montant et n'a pas exercé son droit de vote.

S. s'engage à payer les prestations de A. tout au long de la durée des projets, sur la base des factures d'acompte transmises.

Les prestations de A. seront, dans un premier temps, facturées sur la base d'une approximation du montant du chiffre d'affaires, et A. établira ensuite une facture ou une note de crédit pour s'adapter au montant du chiffre d'affaires réellement atteint à la fin de la réalisation des projets.

Ces factures doivent être suffisamment détaillées quant à la nature des prestations réalisées et à leur date d'exécution. Le montant de la rémunération indiqué sur les factures doit respecter la méthode de calcul déterminée dans la présente convention de management.

A. doit également établir plusieurs annexes, permettant de prouver la réalité des prestations, et les joindre aux notes de débit transmises.

Les annexes comprennent obligatoirement une impression de l'agenda des prestataires et les différents tableaux et rapports établis.

A. est libre d'ajouter toute autre annexe qu'elle juge pertinente.

8.2 Frais

Les frais encourus par A. dans l'exécution de sa mission sur la base de la présente convention seront pris en charge ou remboursés par S. contre présentation de pièces justificatives.

8.3 Conditions de paiement

S. s'engage à payer les factures de A. dans un délai de 30 jours de la date des factures.

En cas de retard de paiement, A. peut réclamer des frais de rappels à S., soit 5 € par rappel envoyé.

Article 9 – Durée et résiliation de la présente convention

La présente convention est conclue pour une durée indéterminée prenant cours le 30/09/2008. Chacune des parties peut y mettre fin en respectant un préavis d'un mois pendant la première année du contrat. Après la première année, la durée du délai de préavis sera augmentée d'un mois par année supplémentaire commencée sans que ce délai puisse excéder six mois. Les parties ne peuvent convenir de délais de préavis plus courts.

La résiliation est notifiée par la remise à l'autre partie d'un écrit qui indique le début et la durée du préavis. La notification peut également être faite soit par lettre recommandée à la poste, sortissant ses effets le troisième jour ouvrable suivant la date de son

expédition, soit par exploit d'huissier de justice. La fin du délai de préavis doit coïncider avec la fin d'un mois civil.

La partie qui résilie le contrat sans invoquer un des motifs prévus à l'article 19, alinéa 1er, de la loi du 13 avril 1995, ou sans respecter le délai de préavis fixé au § 1er, alinéa 2, est tenue de payer à l'autre partie une indemnité égale à la rémunération en cours correspondant soit à la durée du préavis, soit à la partie de ce délai restant à courir. La rémunération en cours est calculée sur base de la moyenne mensuelle des commissions méritées pendant les douze mois qui précèdent la date de cessation du contrat ou, le cas échéant, les mois qui précèdent la date de cessation du contrat.

En cas de manquement grave de A. à une de ses obligations contractuelles ou dans la réalisation de ses tâches, S. pourra, sous réserve de tous dommages-intérêts, mettre fin à la présente convention sans préavis ou avant l'expiration du terme, par exploit d'huissier de justice ou par lettre recommandée à la poste, expédiée dans les sept jours ouvrables qui suivent la résiliation.

Article 10 - Droit applicable et juridiction compétente.

La présente convention est soumise au droit belge.

Tous différends découlant du présent contrat ou en relation avec celui-ci seront tranchés définitivement suivant le règlement du Centre belge d'arbitrage et de médiation (CEPANI) par un ou plusieurs arbitres nommés conformément à ce règlement.

Le tribunal arbitral sera composé de trois arbitres, chacune des parties ayant le droit de nommer son arbitre. Le troisième arbitre sera nommé par le CEPANI.

Le siège de l'arbitrage sera Bruxelles. La langue de la procédure sera le français.

Article 11 - Nullité d'une clause

Les parties conviennent expressément que si l'une des dispositions de la présente convention était nulle, la nullité de cette clause ne

portera pas atteinte à la validité des autres clauses de la convention qui restent en vigueur. La clause nulle sera remplacée par une disposition valable qui respectera et reflètera l'intention commune des parties.

Article 12 – Dispositions diverses

La présente convention annule et remplace toute déclaration écrite ou convention antérieures et contient l'intégralité de l'accord des parties relativement à son objet.

Fait à ……., le …….. en 2 originaux, chaque partie reconnaissant par la signature de la présente convention, avoir reçu un exemplaire.

A. S.

MA ST

8.8. Protocole d'association momentanée

PROTOCOLE d'association momentanée

Entre

La SPRL S.,

Dont le siège social est établi …

Représentée par M. ST, Gérant et Associé de la SPRL S..

TVA : …

Et

La SPRL L.,

Dont le siège social est …

Représentée par M. X, Gérant et Associé de la SPRL L..

Dénommés ci-après les Membres.

ARTICLE 1 - Dénomination

Les membres forment entre eux et pour l'objet défini à l'article 2, une Association Momentanée de droit belge, dite « Association Momentanée S.-L. 1 ».

ARTICLE 2 - Objet de l'Association Momentanée

Les Membres tels que définis ci-dessus conviennent de s'unir en Association Momentanée et de mettre en commun des moyens financiers, matériels et de personnel. Les Membres s'engagent à mettre tout en œuvre afin de réaliser, en cas d'obtention de tous les permis nécessaires, les travaux mentionnés ci-dessous :

Réalisation d'un clos de 9 appartements de standing situé …
Réalisation d'un clos de 7 maisons unifamiliales situé …

ARTICLE 3 – Exclusivité et non-concurrence

Les sociétés se garantissent mutuellement l'exclusivité de leur coopération et s'interdisent de présenter séparément des offres concurrentes soit individuellement, soit avec d'autres sociétés, pour tout ou partie des travaux et prestations.

ARTICLE 4 – Mandataires et Comité de Direction

Le Comité de Direction est l'organe supérieur de l'Association Momentanée. Chaque Membre désigne un représentant : Pour la SPRL S., M. ST, pour la SPRL L., M. X. Les décisions du Comité de Direction seront prises à l'unanimité.

ARTICLE 5 – Election de Domicile

Le siège administratif de l'Association Momentanée sera établi, sous réserve de modification décidée par le Comité de Direction, ….

ARTICLE 6 – Participations

La répartition des parts respectives des membres de l'Association Momentanée est :

66,66% SPRL S.
33,34% SPRL L.

ARTICLE 7 – Secret – Confidentialité

Tous documents, plans et/ou informations commerciales et techniques qui pourraient être échangés entre les Membres seront considérés comme secrets et confidentiels par les Membres.

ARTICLE 8 – Durée

L'Association Momentanée prend naissance à la date de signature du présent protocole et prendra fin :

- soit après la réalisation complète de son objet, la liquidation complète de tous les comptes, réserve faite des garanties dues au Maître de l'Ouvrage;
- soit par l'abandon des projets.

Les Membres s'engagent à finaliser le présent protocole par la signature d'une convention d'Association Momentanée qui sera établie suivant contrat CNC et les principes du présent protocole.

ARTICLE 9 – Frais

Chaque Membre prend à sa charge, les frais et dépenses jusqu'à la commande, et ceux-ci seront répercutés dans l'Association Momentanée ultérieurement.

ARTICLE 10 – Droit applicable et règlement des litiges

Le présent protocole est régi par le droit belge.

Tout différent relatif à la validité, l'interprétation, l'exécution du présent contrat, sera tranché par les Tribunaux de Bruxelles.

Fait à ……., le ……., en autant d'exemplaires que de Membres, chacun des Membres ayant reçu le sien.

Pour	Pour
SPRL S.	SPRL L.

8.9. Tableau récapitulatif des conditions des membres d'une unité TVA

Conditions	A.	H.	S.
Etre assujetti	Assujettis mixtes (affectation réelle)		Assujetti ordinaire
Etre établi en Be	OK	OK	OK
N'être membre que d'une unité TVA	OK	OK	OK
Lien financier	MA 50 % (Circulaire 42)	MA 78 % (Circulaire 42)	MA 50 % (Circulaire 42)
Lien organisationnel	MA est administrateur de A. de H. et de S.. A. est administrateur de H., représentée par MA. S. est administrateur de H., représentée par MA. H. confie sa gestion à A. (120.000 € de management fees par an). S. confie sa gestion à A. (240.000 € de management fees par an). >> Direction en droit et en fait >> Contrôle (>50 %)		
Lien économique	L'activité de A. est exercée en partie au profit des deux autres sociétés (prestations de management). L'objet social des sociétés A. et S. est quasiment identiques.		

Table des matières

1. INTRODUCTION 7
1.1. Définition des management fees 7
1.2. Avantages 7
1.3. Inconvénients 7
1.4. Délimitation du travail 8
1.5. Objectif 9
2. COMPTABILISATION DES MANAGEMENT FEES 9
2.1. Ecritures comptables 9
2.2. Date de la comptabilisation 10
2.2.1. Droit comptable 10
2.2.2. Droit fiscal 10
2.2.3. Jurisprudence belge 11
3. TRAITEMENT FISCAL DES MANAGEMENT FEES A L'IMPOT DES SOCIETES 11
3.1. Les management fees doivent être considérés comme des frais professionnels pour être déductibles fiscalement 11
3.1.1. Législation fiscale 12
3.1.2 Analyse de la 1ère condition imposée par la loi : « avoir été faits ou supportés pendant la période imposable » 12
3.1.3. Analyse de la 2ème condition imposée par la loi : « avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » 14
3.1.4. Analyse de la 3ème condition imposée par la loi : « justifier la réalité et le montant des frais » 17
3.1.5. Conclusion générale à propos de l'interprétation des articles 49 et 53 du C.I.R. 1992 26
3.2. Rémunérations d'administrateurs 28
3.2.1. Législation fiscale 28
3.2.2. Analyse générale 28
3.3. Problématique des administrateurs communs 29
3.3.1. Position de la jurisprudence belge 29
3.3.2. Position de la doctrine 32
3.3.3. Le conflit d'intérêt de l'administrateur 33
3.3.4. Conclusion 34
3.4. Détermination du montant des management fees 34
3.4.1. Législation fiscale 34
3.4.2. Analyse du caractère déraisonnable des management fees 35
3.4.3. Montant forfaitaire 39

3.4.4. Analyse de la méthode de détermination du montant des management fees 41
3.5. Obligation d'établir des fiches 45
3.5.1. Législation fiscale 45
3.5.2. Analyse de l'impact de cette obligation dans le cadre des management fees 46
3.6. Avantages anormaux ou bénévoles 50
3.6.1. Législation fiscale 50
3.6.2. Analyse de la notion du caractère « anormal » ou « bénévole » des management fees 51
3.6.3. Analyse du conflit entre les art. 26 et 49 du C.I.R. 1992 et de la double imposition appliquée aux management fees 53
3.7. Théorie de la simulation 61
3.7.1. Législation fiscale 61
3.7.2. Analyse 61
3.8. Mesure anti-abus : ancienne mouture 64
3.8.1. Législation fiscale 64
3.8.2. Analyse 64
3.9. Mesure anti-abus : nouvelle mouture 68
3.9.1. Législation fiscale 68
3.9.2. Analyse 69
3.10. Conclusion 72
4. TRAITEMENT FISCAL DES MANAGEMENT FEES A LA TVA 74
4.1. Assujettissement 74
4.1.1. Législation fiscale (Code de la TVA) 74
4.1.2. Directives et commentaires administratifs 75
4.1.3. Jurisprudence 76
4.1.4. Doctrine 76
4.1.5. Conclusion 78
4.2. Unité TVA 79
4.2.1. Législation fiscale 79
4.2.2. Directives et commentaires administratifs 79
4.2.3. Jurisprudence 81
4.2.4. Doctrine 81
4.2.5. Conclusion 82
5. TRAITEMENT DES MANAGEMENT FEES EN DROIT SOCIAL 83
5.1. Introduction 83
5.2. Le lien de subordination 83
5.2.1. Législation 83
5.2.2. Jurisprudence 84
5.2.3. Doctrine 85
5.2.4. Conclusion 86

5.3. Prestations caractéristiques d'un contrat d'agence commerciale *87*
5.3.1. Législation 87
5.3.2. Doctrine 88
5.3.3. Conclusion 88
5.4. Mise à disposition des travailleurs à des tiers *89*
5.4.1. Législation 89
5.4.2. Jurisprudence 90
5.4.3. Doctrine 91
5.4.4. Conclusion 91
6. APPLICATION, AU TRAVERS D'UN CAS CONCRET, DU RECOURS AUX PRESTATIONS DE MANAGEMENT PAR UN GROUPE DE SOCIETES BELGES 92
6.1. Introduction *92*
6.1.1. Présentation du cas concret 92
6.1.2. Méthode d'analyse du cas concret 93
6.2. Management fees réalisés par la société A. au profit de la société H. *93*
6.2.1. Introduction 93
6.2.2. Aspects particuliers des prestations fournies : rémunérations d'administrateurs 95
6.2.3. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 49 du C.I.R. 1992 100
6.2.4. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 57 du C.I.R. 1992 104
6.2.5. La convention de management 104
6.2.6. Les factures 112
6.2.7. Ressources et compétences 112
6.2.8. Procès-verbaux du conseil d'administration de H. 113
6.2.9. Procès-verbaux des assemblées générales des actionnaires de H. 114
6.2.10. Conclusion 114
6.3. Management fees réalisés par la société A. au profit de la société S. *114*
6.3.1. Introduction 114
6.3.2. Aspects particuliers des prestations fournies : contrat de service entre sociétés ayant les mêmes actionnaires/administrateurs 116
6.3.3. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 49 du C.I.R. 1992 117

6.3.4. Conditions pour être déductibles au titre de frais professionnels en matière d'Impôt des sociétés : article 57 du C.I.R. 1992 119
6.3.5. La convention de management 120
6.3.6. Les factures 123
6.3.7. Ressources et compétences 123
6.3.8. Procès-verbaux du conseil de gérance de S. 123
6.3.9. Procès-verbaux des assemblées générales des associés de S. 124
6.3.10. Conclusion 124
6.4. Application du régime de l'unité TVA à l'ensemble du groupe de sociétés 124
7. BIBLIOGRAPHIE 126
Ouvrages 126
Revues ou périodiques 126
Sites internet 129
8. ANNEXES 131
8.1. Tableaux reprenant les caractéristiques des sociétés du groupe 131
8.2. Organigramme des prestations de management au sein du groupe 136
8.3. Choix de l'assujettissement des opérations d'administrateur de A. 137
8.4. Tableau comparatif entre la situation de la société H. pour l'exercice comptable 2010 et pour l'exercice comptable 2011 140
8.5. Convention de management entre les sociétés H. et A. 141
8.6. Organigramme de la structure entourant les projets immobiliers de S. 149
8.7. Convention de management entre les sociétés S. et A. 150
8.8. Protocole d'association momentanée 157
8.9. Tableau récapitulatif des conditions des membres d'une unité TVA 160

Vente d'un immeuble : quel régime fiscal à l'impôt des personnes physiques ?

Par Frédéric PIRET

INTRODUCTION

À l'impôt des personnes physiques, les revenus qui résultent de la cession d'immeubles peuvent être traités de cinq manières différentes. En effet, selon les circonstances, ces revenus sont soit :

1. imposables à titre de revenus professionnels[1];
2. imposables à titre de revenus divers sous la forme de bénéfices ou profits occasionnels[2];
3. imposables à titre de revenus divers sous la forme de plus-values sur immeubles non bâtis[3];
4. imposables à titre de revenus divers sous la forme de plus-values sur immeubles bâtis[4];
5. non imposables, lorsque la vente peut être considérée comme un acte de gestion normale d'un patrimoine privé.

Ce thème se compose de cinq chapitres. Ces cinq chapitres sont censés reprendre les différents types de taxation possibles à l'IPP en cas de vente d'un bien immobilier.

Il s'agit respectivement des chapitres suivants :

- Chapitre I. Qu'entendons-nous par « gestion normale d'un patrimoine privé » ?
- Chapitre II. Imposition au titre de revenus divers - bénéfices ou profits occasionnels;
- Chapitre III. Imposition au titre de revenus professionnels;
- Chapitre IV. Imposition au titre de revenus divers - plus-value sur immeubles non bâtis;
- Chapitre V. Imposition au titre de revenus divers - plus-value sur immeubles bâtis.

Commençons par le meilleur, à savoir : les exonérations pour « cause » de gestion normale de patrimoine privé.

---

1 Art. 23, § 1er, 1°, 2° ou 3° du C.I.R.1992.
2 Art. 90, 1°du C.I.R.1992.
3 Art. 90, 8° du C.I.R.1992.
4 Art. 90, 10° du C.I.R.1992.

Chapitre I
QU'ENTENDONS-NOUS PAR « GESTION NORMALE D'UN PATRIMOINE PRIVE » ?[5]

Le bénéfice provenant de la vente d'un immeuble ne constitue pas un revenu imposable dans le chef d'une personne physique, lorsque cette vente constitue une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, sans préjudice toutefois d'une taxation au titre de revenus divers sous la forme de plus-values sur immeubles bâtis ou non bâtis[6].

Comme le précisent les travaux parlementaires relatifs à cette disposition, la gestion du patrimoine privé se distingue, en fait, de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens - c'est-à-dire immeubles, valeurs en portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) - que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation ou par épargne personnelle, ou encore par remploi de biens aliénés[7].

Le « patrimoine privé » se compose donc des biens immobiliers, mobiliers et valeurs en portefeuille que le contribuable a acquis par l'épargne, par héritage ou en remploi de biens aliénés.

Ainsi, une gestion « normale » consiste à poser des actes visant à faire fructifier, réaliser ou remployer les biens issus de ce patrimoine privé.

Comme le précise le Tribunal de première instance de Mons[8], rentrent dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé les actes qu'un bon père de famille accomplit habituellement en vue

5 Art. 90, 1° du C.I.R.1992.
6 Art. 90, 8°et 10° du C.I.R.1992, voir points 4 et 5 ci-après.
7 Doc. Parl., Sénat, sess. 1961-1962, n°366, p. 147.
8 Tr. Mons, 18 mars 2008, fisconetplus.

de l'accroissement ou de la conservation de son patrimoine privé, qui ne sont pas effectués dans un but de spéculation et n'acquièrent pas, par leur fréquence, le caractère d'une opération lucrative.

Pour apprécier le caractère des opérations immobilières, il existe un certain nombre de critères qui permettent de démontrer que ces opérations sont effectuées dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé du contribuable. Ces critères sont notamment :

- la manière « normale » par laquelle un bien immobilier s'est retrouvé dans le patrimoine privé du contribuable, c'est-à-dire par succession, donation, épargne personnelle ou comme remploi de biens immobiliers aliénés;
- l'absence d'intentions spéculatives du contribuable;
- le fait de n'avoir pas eu recours à des emprunts pour financer les acquisitions;
- le fait qu'aucune valorisation ne soit apportée au bien;
- le faible nombre d'opérations;
- le fait de n'avoir pas fait appel à des professionnels du secteur immobilier;
- le manque de connaissance du secteur immobilier;
- ...

L'administration précise à l'intention de ses fonctionnaires que lors de l'appréciation de ces critères, il y a lieu d'agir avec circonspection. Une combinaison de deux ou plusieurs critères précités peut démontrer que l'opération immobilière entre bien dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

En l'occurrence, il y a lieu de remarquer que les personnes physiques qui ont un lien professionnel avec le secteur immobilier peuvent également, au même titre que les autres contribuables, posséder et gérer des biens immobiliers dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les critères retenus par la jurisprudence pour la gestion d'immeubles peuvent se résumer comme suit :

a. Les circonstances de l'acquisition

Lorsque l'immeuble a été acquis par succession, donation, épargne personnelle, ou en remploi de biens aliénés, l'acquisition est normale, c.-à-d. que le bien a été intégré dans le patrimoine privé du contribuable et que l'opération ultérieure porte sur un patrimoine préexistant.

Ce critère est important, car si le bien est entré dans le patrimoine du contribuable par succession, donation, épargne personnelle ou en remploi de biens aliénés, celui-ci n'avait pas l'intention, au moment de l'acquisition du bien, de réaliser une opération spéculative.

L'aliénation ou la valorisation ultérieure d'un tel bien constitue en principe, la gestion normale d'un patrimoine privé.

b. L'intention spéculative

Le bon père de famille qui gère son patrimoine recherche logiquement un profit.

L'existence d'une intention spéculative est légitime et n'implique pas *ipso facto* l'imposition du produit de la spéculation au titre de revenus divers.

La spéculation dont les revenus sont imposables comme revenus divers implique que le bien ait été acheté en vue de le revendre dans un bref délai pour réaliser un bénéfice.

Lors de l'acquisition du bien, le contribuable avait déjà l'intention de le revendre en réalisant un bénéfice, de sorte que ce bien n'a pas été intégré de manière durable dans son patrimoine. L'aliénation ultérieure de l'immeuble sera dès lors considérée comme suspecte.

Autrement dit, les opérations immobilières s'inscrivent dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé lorsque l'intention spéculative n'apparaît qu'au moment de la réalisation du bien ou longtemps après son acquisition.

Lorsqu'un court laps de temps s'est écoulé entre l'acquisition et la revente du bien, le contribuable peut établir qu'il n'avait pas

d'intention spéculative en invoquant que le bien a été vendu pour des raisons personnelles, de santé, par besoin de liquidités pour faire face à des difficultés financières, pour aider ses enfants à s'installer...

Un contribuable achète avec des amis un bâtiment industriel. Les propriétaires revendent le bien en question quelques mois après en réalisant une importante plus-value. Selon l'administration, il s'agit d'une plus-value spéculative qui est imposable à titre de revenus divers[9].

Le tribunal ne partage pas cette opinion. Selon ce dernier, l'existence d'une intention spéculative doit s'apprécier au moment de l'acquisition. Le tribunal estime que le contribuable est « crédible » lorsqu'il affirme que l'intention initiale était de donner en location le bien et que lui et ses amis ont uniquement profité d'une opportunité de revente qui s'était présentée de manière fortuite.

Ces éléments, combinés avec le fait que le contribuable n'a jamais réalisé auparavant d'opérations similaires, amène le tribunal à conclure que cette transaction unique s'est effectuée *ab initio* dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé, sans intention spéculative d'un achat suivi d'une revente avec bénéfice[10].

c. L'emprunt

Le seul recours à l'emprunt est évidemment insuffisant pour exclure l'opération de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Un contribuable a parfaitement le droit de ne pas disposer des fonds suffisants pour acquérir un immeuble et d'emprunter le solde.

Ici encore, l'administration devra établir par d'autres indices que l'intention spéculative était présente dès l'acquisition, que le contribuable n'a pas acheté l'immeuble pour l'intégrer de façon durable à son patrimoine privé, mais bien pour le revendre assez rapidement en réalisant une plus-value.

---

9 Au sens de l'art. 90, 1° du C.I.R.1992.

10 Tr. Gand, 17 octobre 2002, cité par *Le Fiscologue* n°879, p. 11.

Le seul fait de recourir à un emprunt hypothécaire pour financer l'achat d'un bien ou la réalisation de travaux immobiliers ne peut évidemment suffire à prouver le caractère professionnel ou spéculatif de l'opération réalisée; les taux hypothécaires attractifs et les possibilités de déductions fiscales incitant les candidats acquéreurs et constructeurs à recourir à l'emprunt en toute hypothèse[11].

Ce qui parfois retient l'attention du juge, ce n'est pas tant le recours à l'emprunt en soit, mais bien son recours dans des proportions non négligeables[12].

d. La valorisation du bien

Le fait de faire des travaux pour valoriser le bien n'empêche pas en principe que l'opération s'inscrive également dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Un bon père de famille peut restaurer un immeuble dont il n'a plus besoin pour le revendre dans des conditions favorables.

La valorisation du bien est considérée comme étrangère à la gestion normale d'un patrimoine privé lorsque d'autres critères font apparaître dans le chef du contribuable une intention spéculative présente dès le départ.

e. La chronologie des opérations

Lorsque le contribuable achète des immeubles qu'il revend rapidement, la jurisprudence estime en principe qu'il avait l'intention de se dessaisir de ses biens à court terme, en réalisant une plus-value.

Même si les ventes d'immeubles sont espacées et paraissent raisonnables, il faut examiner si le contribuable n'a pas intentionnellement ralenti la fréquence des opérations pour échapper à la vigilance de l'administration.

Afin d'illustrer ce critère, nous vous proposons un résumé de quelques cas de jurisprudence.

---

11 Tr. Mons, 18 mars 2008, fisconetplus.

12 Cass., 16 septembre 2004, fisconetplus.

1) Le fait d'acheter un terrain à bâtir et de revendre plus de 80 % des parcelles en l'espace de trois ans excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé.

   Les plus-values réalisées sont dès lors imposables au titre de revenus divers[13].

2) L'achat d'un terrain sans recourir à l'emprunt et la revente de six parcelles en six ans n'est ni une occupation lucrative ni une spéculation occasionnelle[14].

3) La Cour d'appel de Mons a décidé que la vente de trois maisons après que le contribuable les ait agrandies et transformées lui-même reste dans les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé[15].

   Dans cette affaire, l'administration a considéré que le contribuable exerçait une activité de marchand de biens et a taxé la plus-value réalisée sur la vente de ces immeubles.

   Le contribuable avait acquis les maisons successivement, les avait restaurées lui-même et y avait habité.

   D'après la Cour d'appel, ces opérations n'ont pas été réalisées dans un but spéculatif, mais pour obtenir les capitaux nécessaires à la construction de l'habitation familiale.

   Ces opérations faisaient donc partie de la gestion privée et les plus-values ne devaient pas être taxées.

f. <u>Les moyens mis en œuvre</u>

L'utilisation de connaissances personnelles que le contribuable a acquises dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle ou le recours à des professionnels de l'immobilier, font parfois présumer de l'existence d'une intention spéculative.

Voici quelques cas de jurisprudence sur le thème des moyens mis en œuvre.

---

13 Cass., 18 mai 1977.
14 Gand, 21 avril 1972.
15 Mons, 26 juin 1987.

1) Des entrepreneurs qui exerçaient leur profession en association achètent un terrain à titre privé sur lequel ils construisent un immeuble qu'ils revendent six ans après.

   La Cour d'appel de Liège a considéré que la plus-value était imposable au titre de revenus divers[16].

2) La Cour d'Appel de Bruxelles a imposé à titre de revenus professionnels des plus-values sur la vente d'un bien immobilier qui avait été érigé par un agent immobilier[17].

3) Un contribuable et son frère ont fait l'acquisition en indivision, sans emprunter, d'une sablière (en 1982), d'un terril (en 1985), et d'un second terril (en 1992).

   Les deux frères sont également administrateurs d'une société de travaux publics.

   Ils ont aussi établi diverses conventions permettant à leur SPRL d'extraire du sable et des schistes contre une somme payable à la tonne.

   L'administration fiscale considère dans un premier temps qu'il s'agit de revenus professionnels et dans un second temps, le directeur régional estime que les revenus doivent être considérés comme des revenus divers imposables sur base de l'article 90, 1° du C.I.R.1992.

   Le contribuable soutient qu'il s'agit d'opérations rentrant dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

   La Cour de Mons considère que, même si l'activité professionnelle du contribuable n'est pas celle d'un exploitant de carrières ou de schistes, ces activités ont un lien étroit avec l'activité d'administrateur d'une société de travaux publics.

   La Cour constate que l'exploitation d'un des terrils avait été accordée avant même l'acquisition par le contribuable du terril et que le permis d'exploiter la sablière avait été accordé avant même que le contribuable n'en ait concédé le droit d'exploitation.

   Enfin, l'acquisition des biens par indivision par les deux frères ne relève pas de la gestion normale d'un patrimoine privé.

   Les revenus issus des conventions doivent donc être taxés comme des « revenus divers »[18].

---

16 Liège, 30 avril 1986.
17 Bruxelles, 12 septembre 1996.
18 Mons, 18 octobre 2002.

Lorsque l'activité générant les revenus porte sur d'autres biens que des meubles, immeubles, valeurs de portefeuille ou qu'elle implique la mise en œuvre de moyens « quasi professionnels », elle excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé et les revenus de cette activité sont imposables au titre de revenus divers à la condition qu'elle soit occasionnelle.

De surcroît, lorsque ce caractère occasionnel n'est plus présent et que cette occupation constitue un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle, elle présente alors un caractère professionnel et doit être imposée au titre de revenu professionnel.

Chapitre II
IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - BENEFICES OU PROFITS OCCASIONNELS

Deux possibilités existent pour que l'administration impose un revenu au titre de revenu divers - bénéfices ou profits occasionnels.

Soit l'administration apporte la preuve que le bien qui fait l'objet du revenu ne fait pas partie du patrimoine privé, soit l'administration apporte la preuve que les actes qui ont générés les revenus dépassent le cadre d'une gestion normale de patrimoine privé.

La spéculation peut être définie comme un achat intentionnel en vue de revendre avec bénéfice dans un délai plus ou moins long, achat de biens effectué au risque de subir une perte, mais dans l'espoir de réaliser par la revente un bénéfice à la faveur de la hausse du prix du marché[19].

La taxation de ce revenu divers s'effectue alors au taux distinct de 33 %, sauf si le régime de la globalisation est plus favorable pour le contribuable[20]. Le montant imposable est constitué du prix de vente déduction faite des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés pour réaliser l'opération[21]. Si l'opération en question génère une perte, celle-ci n'est déductible que des revenus de même nature réalisés au cours des cinq années ultérieures[22].

Pour les revenus résultant de ventes immobilières, l'administration admet la déductibilité des frais suivants :

- le prix de revient des biens aliénés (prix d'achat, droit d'enregistrement, honoraires du notaire, ...) augmenté des frais relatifs à la mise en valeur du bien qui sont exposés entre les dates de l'achat et de la vente (frais de transformation et d'aménagement...);
- les frais de publicité;
- les intérêts d'emprunt.

19 Cass., 6 mai 1988, *Bull. contr.*, 1989, n°679, p. 115.
20 Art. 171, al. 1er, 1°, a) du C.I.R.1992.
21 Art. 97 du C.I.R.1992 et Com.IR. 1992, nos 97/4 à 97/7.
22 Art. 103, § 1er du C.I.R.1992.

À titre d'illustration, voici le résumé d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège[23].

L'Administration considère comme imposable la plus-value réalisée par le requérant lors de la vente d'une maison.

Le contribuable, locataire d'une maison fin 1987, a acquis une habitation fort vétuste en mai 1988 grâce à des fonds propres et un don de son beau-frère. Dès le compromis de vente, il effectue des travaux d'un montant de 1.034.484 BEF, que l'Administration admet de prendre en considération pour le calcul du montant de cette plus-value pour la première fois dans ses conclusions additionnelles de synthèse.

Cet immeuble a été cédé via une agence immobilière pour un montant de 4.500.000 BEF en décembre 1988.

Immédiatement, l'appelant et son épouse ont acheté pour le même prix un autre immeuble (acompte de 13.12.1988 - acte de vente le 23.03.1989)

Le délai entre l'achat et la vente de l'immeuble litigieux est extrêmement court (6 mois) et le montant des travaux effectué est important (1.034.484 BEF pour un prix d'acquisition de 2.643.750 BEF).

Le délai entre la cession du bien litigieux et l'achat d'un autre immeuble est également fort réduit (4 mois). Il démontre que le contribuable a d'abord recherché un amateur en faisant appel à une agence immobilière pour vendre la maison rénovée et a ensuite réinvesti dans la nouvelle maison le prix obtenu et non le contraire comme le soutenait le requérant.

En conséquence, l'intention spéculative peut être retenue et la plus-value doit être taxée au titre de revenus divers.

[23] Liège, 19 octobre 2005.

Chapitre III
IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS PROFESSIONNELS

Comme mentionné précédemment, lorsque l'opération analysée dépasse le cadre de la gestion normale de patrimoine privé et de surcroît, lorsque le caractère occasionnel n'est plus présent, cette occupation constitue un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle. Cette opération présente alors un caractère professionnel et doit être imposée au titre de revenus professionnels.

Le Tribunal de Mons précise que ces opérations immobilières doivent être réalisées par un contribuable qui dispose d'une compétence spéciale en la matière et qui les réalise dans une intention délibérée, et en tout temps, avec un esprit de précision, d'observation et de calcul[24].

Il est également rappelé que, ici aussi, la charge de la preuve se trouve sur les épaules de l'administration !

Un premier exemple, un contribuable donnait en location un grand nombre de chambres d'étudiant.

La Cour d'Appel d'Anvers considéra que ces revenus n'avaient pas de caractère professionnel parce qu'il n'avait pas été démontré par l'Administration que des prestations de services supplémentaires avaient été fournies[25].

Autre exemple, un arrêt confirmé par la Cour de Cassation[26]. Cet arrêt reprend quelques critères considérés comme importants dans le cas de figure présent pour conclure en l'existence de revenus professionnels.

L'arrêt considère :

- « qu'il convient de relever que pour la quasi-totalité des acquisitions, les redevables ont eu recours à l'emprunt;

[24] Tr. Mons, 18 mars 2008, fisconetplus.
[25] Anvers, 20 janvier 1998.
[26] Cass., 16 septembre 2004, fisconetplus.

- que même en ce qui concerne l'immeuble sis à …., et contrairement aux allégations de leur conseil selon lesquelles le bien aurait été acquis en remploi des indemnités d'expropriation perçues le 30 mai 1986 et du prix de vente de quatre appartements à …, un emprunt de 13.000.000 francs a été contracté;
- qu'en règle générale, il s'écoule assez peu de temps entre l'acquisition et la vente des biens immobiliers;
- que dans la plupart des cas, des travaux de valorisation ont été effectués et
- qu'il ne faut pas perdre de vue que le « demandeur » est un familier des affaires immobilières, que la radiation de la mention « affaires immobilières » du registre de commerce résulte uniquement du refus de l'assujettissement de l'intéressé à la T.V.A. »

Par ces considérations, d'où il résulte que l'activité déployée par le demandeur représentait un ensemble d'opérations nombreuses et répétées au fil des années et réalisées à titre professionnel, l'arrêt justifie légalement et motive régulièrement sa décision sur le fait que les bénéfices recueillis par le demandeur sont taxables au titre de revenus professionnels ».

Dans le même ordre d'idées, un jugement du tribunal de Liège[27].

Un contribuable achète un terrain en 1997 et demande un permis de lotir. La même année, il revend quatre lots ainsi qu'un terrain acquis quelques années auparavant et sur lequel avait été érigé une habitation par la société dont il est gérant et associé majoritaire.

Le contribuable affirme que ces opérations s'inscrivent dans le cadre d'une gestion normale de patrimoine privé.

Le tribunal rejette cette thèse : « par leurs fréquences et le lien qu'elles présentent entre elles, ces opérations doivent être considérées comme constitutives d'une activité de marchand de biens immobiliers », de sorte que les revenus auraient dû être déclarés comme étant des bénéfices.

[27] Tr. Liège, 4 mars 2004, cité par *Le Fiscologue*.

Chapitre IV
IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - PLUS-VALUE SUR IMMEUBLES NON BATIS

Même si le bien fait partie du patrimoine privé du contribuable et que ce dernier est cédé dans le cadre d'une gestion normale de patrimoine privé, il n'en demeure pas moins que le revenu issu de la vente peut être imposé au titre de revenus divers sous la forme d'une plus-value sur immeuble bâti ou non bâti !

Sont visées ici, les plus-values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse[28] :

a) de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement;
b) de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement.

Remarque :

Peuvent être considérées comme cessions à titre onéreux une vente, un échange, un apport en société, une dation en paiement et un partage de biens (sortie d'indivision).

Le montant imposable des plus-values est, en principe, égal à la différence entre les deux termes ci-après[29] :

[28] Art. 90, 8° du C.I.R.1992.
[29] Art. 101, § 1er du C.I.R.1992.

(1) Premier terme

Le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur vénale qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement.

Ce prix ou cette valeur sont éventuellement diminués des dépenses ou charges que le contribuable justifie avoir faites ou supportées en raison de l'aliénation du bien (tels que les frais de publicité, les commissions versées à des intermédiaires...).

(2) Deuxième terme

(A) Ce deuxième terme se compose :

- soit du prix réel d'acquisition du bien par le contribuable (ou par le donateur);
- soit si elle est supérieure au prix susvisé, de la valeur vénale, qui lors de l'acquisition, a servi de base à la perception des droits d'enregistrement.

(B) Le prix ou la valeur vénale en cause (point A ci-dessus), est majoré des frais réels d'acquisition ou de mutation et des impenses. A défaut d'éléments probants fournis par le contribuable, ces frais d'acquisition ou de mutation et les impenses sont fixés forfaitairement à 25 % du prix d'acquisition.

Remarque :

Sont déductibles au titre de frais et d'impenses :

- les frais inhérents à l'acquisition du bien aliéné et qui concourent normalement à la détermination de sa valeur d'investissement;
- les dépenses faites pour ce bien entre l'acquisition et l'aliénation, dans la mesure où ces frais et dépenses n'étaient pas susceptibles d'être déduits à un titre quelconque, pour la détermination du revenu global imposable du cédant (et de son auteur, en cas de donation avec taxation dans le chef du donataire).

Exemples :

- les droits d'enregistrement;
- les droits de donation;
- les droits de succession;
- les honoraires notariaux, les commissions payées lors de l'acquisition du bien par le cédant ou par son auteur;

- les frais d'acte d'emprunts hypothécaires contractés en vue de l'acquisition du bien;
- les dépenses de plantation, de clôture, de drainage, d'entretien ou autres dépenses analogues;
- les frais exposés pour rendre le terrain « bâtissable »;
- le coût des constructions éventuellement érigées sur le terrain entre l'acquisition et l'aliénation lorsque la plus-value y afférente est taxable;
- les taxes, rémunérations communales payées jusqu'à la date de l'aliénation.

Par contre, ne sont pas déductibles :

- le précompte immobilier;
- les intérêts hypothécaires, même dans la mesure où ils n'ont pas pu être déduits du revenu global du cédant ou de son auteur.

(C) Le total obtenu de l'addition du prix d'acquisition (ou valeur vénale supérieure) et des frais et impenses est encore :

- augmenté de 5 % pour chaque année entière écoulée entre la date d'acquisition et la date de constatation de l'aliénation du bien;
- diminué (le cas échéant) de l'indemnité pour « réduction de valeur » que le propriétaire aurait obtenue en application de la législation en matière d'aménagement du territoire et d'urbanisme.

Remarques :

1. Cette majoration de 5 %, qui tend à tenir compte dans une mesure raisonnable de l'évolution normale des prix et d'une insuffisance des revenus retirés des immeubles non bâtis comparativement à d'autres placements, est calculée sur le prix d'acquisition majoré des frais d'acquisition et des impenses (sur (A) + (B)).
2. Elle n'est accordée que pour chaque année entière écoulée entre la date de l'acquisition (par le cédant ou par son auteur en cas de donation avec taxation dans le chef du donataire) et la date de l'aliénation (les fractions d'années sont négligées).

La plus-value ainsi déterminée est taxable selon deux taux (sauf si le régime de la globalisation est plus favorable pour le contribuable) et ce, en fonction du laps de temps qui s'est écoulé entre la date d'acquisition et la date de cession du bien immobilier.

Lorsque les biens non bâtis sont aliénés dans les cinq ans suivant leur acquisition à titre onéreux, le taux d'imposition s'élève à 33 %[30] alors que lorsque l'aliénation à titre onéreux des biens immobiliers non bâtis a lieu après cinq ans, mais dans les huit ans après l'acquisition à titre onéreux, le taux d'imposition s'élève à 16,5 %[31].

Les éventuelles pertes subies ne sont déductibles que des plus-values de même nature et ce, durant maximum les cinq périodes imposables subséquentes[32].

Les opérations suivantes ne constituent pas des cessions à titre onéreux et ne sont donc pas visées par la taxation au titre de revenu divers sous la forme d'une plus-value sur non bâti :

- les expropriations ou cessions amiables pour cause d'utilité publique[33];
- la mutation à titre gratuit entre vifs (donation) ou par décès;
- l'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens d'une société;
- les échanges d'immeubles ruraux non bâtis exemptés du droit d'enregistrement conformément au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe;
- les échanges effectués dans le cadre du remembrement agricole volontaire ou légal des biens ruraux (exonérés des droits d'enregistrement).

L'article 93 du C.I.R.1992 exonère également la cession à titre onéreux de biens appartenant :

- à des mineurs, même émancipés ou à des interdits, lorsque cette cession a été autorisée par le conseil de famille ou une instance judiciaire;

---

30 Art. 171, al. 1er, 1°, b) du C.I.R.1992.

31 Art. 171, al. 1er, 4°, d) du C.I.R.1992.

32 Art. 103, § 2 du C.I.R.1992.

33 Opérations soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement conformément à l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

- à des personnes pourvues d'un administrateur provisoire en vertu des articles 488*bis*, a à k, du Code civil, moyennant une autorisation spéciale du juge de paix.

Exemple

Le 5 juillet 2004, Monsieur Fisque a acquis par voie d'échange (sans soulte) un terrain sis à Xhoris. La valeur enregistrée de ce terrain a été retenue à concurrence d'une base de 9.920,00 EUR.

Le 30 juin 2007, le propriétaire a fait poser une clôture pour un coût de 1.365,00 EUR.

Le 20 avril 2008, il a fait don dudit terrain à son neveu, Monsieur Halite qui est domicilié à Liège. À cette occasion, le Receveur de l'enregistrement a perçu les droits sur une valeur fixée à 12.395,00 EUR et les frais d'acte de donation se sont élevés à 1.090,00 EUR.

Le 12 octobre 2009, le donataire a fait effectuer des travaux de drainage et d'entretien justifiés par factures pour un montant de 545,00 EUR.

Le 30 octobre 2010, Monsieur Halite vend ce terrain pour 13.635,00 EUR. Les frais supportés à l'occasion de la vente sont justifiés pour un montant de 136,00 EUR. Le Receveur de l'enregistrement a néanmoins enregistré l'opération de vente sur une base de 16.115,00 EUR.

Les dispositions de l'article 90, 8°, b) du C.I.R.1992 sont effectivement remplies à savoir :

- que l'aliénation par le donataire a bien eu lieu dans les huit ans à compter de l'acquisition à titre onéreux par le donateur (l'échange du 5 juillet 2004),
- et que la vente (30 octobre 2010) a également eu lieu dans les trois ans de la donation du 20 avril 2008.

Calcul de l'éventuelle plus-value[34] :

1er terme (en EUR)

Valeur de perception des droits d'enregistrement :	16.115,00	
Frais justifiés liés à la vente :	[-] 136,00	
Total :		15.979,00

2ème terme (en EUR)

A. Base de perception des droits d'enregistrement lors de l'acquisition à titre onéreux (échange) par le donateur :		9.920,00	
B. *Frais d'acquisition ou de mutation :*			
Frais justifiés : 1.365,00 (clôture) + 1.090,00 (donation) + 545,00 (drainage) soit	3.000,00		
Forfait : 25 % de 9.920,00 soit	2.480,00		
Charges retenues :		[+] 3.000,00	
Total (A + B) :		12.920,00	
C. *Majoration de 5 %* de **F.** pour chaque année entière écoulée entre la date d'acquisition du terrain le 05/07/2004 et la date d'aliénation le 30/10/2010 soit 6 années : 12.920,00 x (5 % x 6 ans) :		+ 3.876,00	
Total :			16.796,00

Moins value = 1er terme – 2ème terme = - 817,00 EUR.

Conformément à l'article 103, § 2 du C.I.R.1992[35], les pertes ou moins-values éprouvées au cours des cinq périodes imposables antérieures sont successivement déduites des revenus de chacune des périodes imposables suivantes; elles ne sont toutefois déductibles des revenus résultant de plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis.

34 Art. 101, § 1er du C.I.R.1992.

35 Qui renvoie au § 1er de cet article quant aux modalités d'imputation.

Chapitre V
IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - PLUS-VALUE SUR IMMEUBLES BATIS

Sont visées ici, les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

a) de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition;
b) de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur;
c) de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Par date d'acquisition ou d'aliénation, on entend :

- la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation;
- ou, à défaut d'acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement.

Lorsqu'elles sont imposables, les plus-values sont déterminées suivant les règles prévues par l'article 101, § 2 du C.I.R.1992.

(A) La plus-value imposable correspond à la différence entre :

- d'une part, le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA. Ce prix ou cette valeur étant, le cas échéant, diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés en raison de l'aliénation du bien (frais de publicité, commissions versées à des intermédiaires…);

- et, d'autre part, le prix d'acquisition du bien, majoré de 25 %, ou des frais d'acquisition ou de mutation réellement exposés lorsque ceux-ci sont supérieurs à 25 %.

Remarque :

Par prix d'acquisition, il faut entendre :

- si acquisition à titre onéreux par le contribuable : le prix pour lequel le bien a été acquis par le contribuable, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;
- si acquisition par donation : le prix pour lequel le bien a été acquis par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;
- si acquisition préalable d'un terrain, à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lequel le contribuable érige ou fait construire un immeuble : le prix pour lequel le terrain a été acquis à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement, augmenté du prix de la construction du bâtiment, qui a servi de base à la perception de la TVA.

(B) Le prix d'acquisition ainsi majoré est encore augmenté :

- de 5 % pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition à titre onéreux et la date de l'aliénation.

Remarque :

Dans le cas de l'acquisition préalable d'un terrain sur lequel le contribuable construit, l'augmentation de 5 % s'applique :

- d'une part, sur le prix d'acquisition du terrain, par année écoulée entre la date d'acquisition du terrain à titre onéreux et la date d'aliénation de l'ensemble;
- et, d'autre part, sur le prix de la construction du bâtiment, par année écoulée entre la date de la première occupation ou location de l'immeuble et la date de l'aliénation de l'ensemble.

(C) Ensuite, le prix d'acquisition ainsi déterminé est :

- augmenté des frais de travaux supportés par le propriétaire et justifiés au moyen d'une facture, pour autant que ces travaux soient effectués :

  - dans l'immeuble aliéné,
  - entre la date d'acquisition, de première occupation ou location et la date d'aliénation,
  - par une personne qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, est enregistrée comme entrepreneur conformément à l'article 401 du C.I.R.1992.
- diminué, le cas échéant, des indemnités perçues du chef de sinistres ayant frappé l'immeuble aliéné.

Le montant de la plus-value ainsi déterminé est imposable au taux distinct de 16,5 %, sauf si le régime de la globalisation est plus favorable pour le contribuable[36].

Si l'opération se solde par une perte, le contribuable ne pourra, dans un premier temps, que la déduire des plus-values réalisées au cours de la même période imposable sur des immeubles bâtis qui sont imposables comme revenus divers.

Si cette déduction n'est pas (entièrement) possible, la perte encourue (ou son excédent éventuel) ne pourra être compensée ultérieurement qu'au moyen des plus-values imposables que le contribuable réalisera au cours des cinq premières périodes imposables suivantes à l'occasion d'opérations analogues[37].

L'article 93*bis* du C.I.R.1992 énumère les cas dans lesquels les plus-values sur immeubles bâtis ne sont pas imposables.

Ainsi, sont exonérées les plus-values constatées à l'occasion :

- de la cession à titre onéreux de l'habitation dont le revenu cadastral est exonéré conformément à l'article 12, § 3 du C.I.R.1992, pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu. Pour le calcul de la période ininterrompue de 12 mois, il peut, le cas échéant, également être tenu compte de la période au cours de laquelle la déduction pour habitation pouvait être accordée pour cette habitation en application de l'article 16 du C.I.R.1992 tel qu'il existait avant d'être abrogé ou de l'article 526, § 1er du C.I.R.1992. Toutefois, une période

36 Art. 171, al. 1er, 4°, e) du C.I.R.1992.
37 Art. 103, § 3 du C.I.R.1992.

de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, pourra s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu;

- de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis appartenant à des enfants mineurs, même émancipés, à des interdits ou à des personnes qui font l'objet d'une mesure de protection prise en application de la loi du 26/6/1990 relative à la protection de la personne des malades mentaux, lorsque cette cession a été autorisée par le conseil de famille;
- de la cession à titre onéreux de biens appartenant à des personnes pourvues d'un administrateur provisoire en vertu des articles 488*bis*, a à k du Code civil, moyennant une autorisation spéciale du juge de paix;
- d'expropriations ou de cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, lorsque ces cessions sont soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement conformément à l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Exemple

Monsieur Roland a acquis le 27 mai 2005 un terrain à Waterloo pour 50.000,00 EUR (somme qui a également constitué la base de calcul des droits d'enregistrement).

Monsieur Roland a fait don de ce terrain à Mademoiselle Medard en date du 15 février 2007.

Mademoiselle Medard qui habite une villa à Lasne dont elle est propriétaire, fait ériger sur le terrain de Waterloo une villa dont le coût s'élève à 129.000, 00 EUR (hors TVA de 21 %). Les travaux de construction ont débuté le 10 juin 2007.

Le 1er décembre 2008, la villa est donnée en location à un médecin pour un loyer de 1.400,00 EUR par mois.

Par acte authentique passé le 15 juin 2010, Mademoiselle Medard vend la villa de Waterloo pour 267.000,00 EUR hors frais. Elle verse 7.500,00 EUR de commissions à l'agent immobilier qu'elle a mandaté afin de trouver un acheteur.

Calcul de la plus-value éventuelle

La construction de l'immeuble s'effectue dans les cinq ans de l'acquisition par le donateur (27 mai 2005 - 10 juin 2007) et l'ensemble (terrain et construction) est aliéné dans les cinq ans de la première location (1er décembre 2008 - 15 juin 2010). Les conditions d'application de l'article 90, 10°, c) sont donc réunies.

Pour déterminer le montant de la plus-value, il convient d'appliquer l'article 101, § 2 du C.I.R.1992.

1er terme (en EUR)

Prix de vente : 267.000,00
Frais de vente - 7.500,00
= 259.500,00

2ième terme (en EUR)

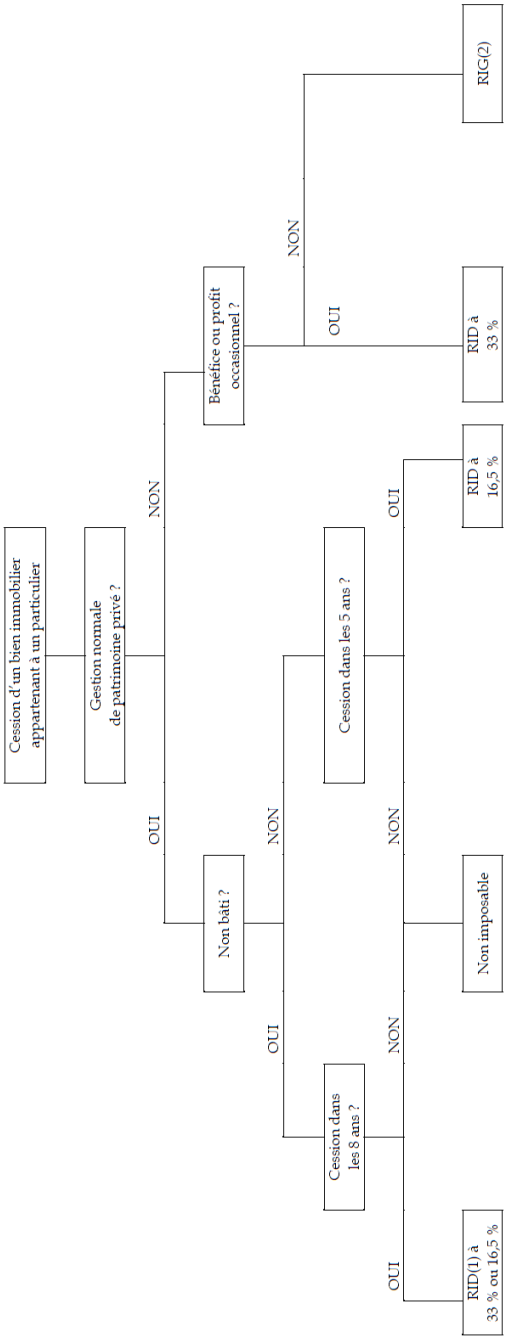
	Terrain	Construction
(A) Prix d'acquisition	50.000,00	129.000,00
+ Frais d'acquisition ou 25%	12.500,00	32.250,00
=	**62.500,00**	**161.250,00**
(B) Majoration de 5% par année entière	25 % de 62.500,00 = **15.625,00**	5 % de 161.250,00 = **8.062,50**
	(entre le 27/05/2005 et le 15/06/2010)	(entre le 01/12/2008 et le 15/06/2010)
(C) Sans objet ici		
	=78.125,00	**=169.312,50**

Total du 2ième terme = 78.125,00 + 169.312,50 = 247.437,50
Plus-value = 1er terme - 2ième terme = 259.500,00 – 247.437,50 = 12.062,50 EUR (RID à 16,5 %)

CONCLUSION

Comme nous pouvons le constater, la vente d'un bien immobilier est susceptible de réserver bien des surprises à son propriétaire en termes d'imposition.

Vous trouverez ci-après un schéma synthétique résumant le traitement fiscal réservé aux cessions de biens immobiliers réalisées par les particuliers.



Légende :

RID = revenu imposable distinctement (sauf si le régime de la globalisation est plus favorable pour le contribuable)
RIG = revenu imposable globalement

Table des matières

INTRODUCTION.....167
CHAPITRE I - QU'ENTENDONS-NOUS PAR « GESTION NORMALE D'UN PATRIMOINE PRIVE » ? 168
CHAPITRE II - IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - BENEFICES OU PROFITS OCCASIONNELS 176
CHAPITRE III - IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS ROFESSIONNELS 178
CHAPITRE IV - IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - PLUS-VALUE SUR IMMEUBLES NON BATIS.....180
CHAPITRE V - IMPOSITION AU TITRE DE REVENUS DIVERS - PLUS-VALUE SUR IMMEUBLES BATIS 186
CONCLUSION.....191

Articles parus dans la *Revue Trimestrielle de la Fiscalité Belge*

	Titre	Auteurs	Numéro
1	*Location immobilière et TVA : plus que jamais un dilemme – les effets de l'arrêt Temco*	*Yves Bernaerts*	2006/01
2	*Art. 344, § 1er du C.I.R. 1992 - Inopposabilité d'une qualification juridique - Requalification d'un rachat d'actions propres en distribution de dividendes*	*Emmanuel Orlando*	2006/01
3	*Les principes constitutionnels du droit fiscal à l'épreuve de la jurisprudence en matière d'impôts communaux*	*Béatrice Iglesias et Roland Rosoux*	2006/01
4	*Le statut fiscal, actuel et proposé, des artistes*	*Ariane Brohez*	2006/02
5	*Les exemptions TVA en faveur de l'enseignement*	*Yvon Colson*	2006/02
6	*La taxation par comparaison*	*Roland Forestini*	2006/02
7	*Les principales obligations et particularités TVA dans le secteur HORECA*	*Yvon Colson*	2006/03
8	*L'article 18, 4° du C.I.R. 1992 et la problématique de la requalification des intérêts en dividendes ou quand Napoléon et Portalis se retournent dans leur tombe…*	*Roland Forestini*	2006/03
9	*L'évaluation des dépenses de ménage dans le cadre des situations indiciaires*	*Roland Rosoux*	2006/03
10	*Le régime frontalier franco-belge : rêve ou cauchemar ? Première partie*	*Jean-Christophe Dopchie*	2006/03
11	*Relevé des mesures fiscales légales et réglementaires adoptées pendant la période décembre 1999-décembre 2006 et concernant les personnes physiques*	*Roland Rosoux*	2006/04
12	*La loi-programme votée le 27 décembre 2006 et publiée le 28 décembre 2006 : modifications 2007 au Code TVA*	*Yvon Colson*	2006/04
13	*Le salary split ou fractionnement de la rémunération*	*Benedatta Turdo et Hanane El Hakel*	2006/04
14	*Mesures d'encouragement pour le financement de la production d'œuvres audiovisuelles belges agréées (Tax Shelter)*	*François Collon, Yves Dewael et Roland Rosoux*	2007/05
15	*Les articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 : nouveaux développements*	*Roland Forestini*	2007/06

16	*Profits de prestations, d'opérations ou de spéculations : commentaire de l'arrêt de la Cour de Cassation du 30 novembre 2006*	*Roland Forestini*	2007/06
17	*Exonération des plus-values réalisées sur actions : commentaire de l'arrêt de la Cour de cassation du 15 décembre 2006*	*François Collon*	2007/06
18	*De la primauté de l'article 26 sur l'article 49 du C.I.R. 1992, où en est-on ?*	*Luc Michel*	2007/06
19	*Le régime frontalier entre la France et la Belgique : commentaire du Jugement du Tribunal de première Instance de Mons du 11 juillet 2006*	*Luc Michel*	2007/06
20	*L'enregistrement obligatoire des conventions de bail sous seing privé prélude à une taxation des loyers réels ?*	*Roland Forestini*	2007/06
21	*Les taux réduits de TVA dans le secteur immobilier*	*Tony Lamparelli*	2007/07
22	*L'unité TVA*	*Yvon Colson*	2007/07
23	*Concessionnaires de voitures et garagistes : déductibilité en matière d'impôts directs et de TVA* *Quelques air bags pour éviter le crash fiscal*	*Laurent Tainmont, Nathalie Hollasky, Gérard van den Berg et Laurent Strepenne*	2007/07
24	*Le nouvel article 26, alinéa 2 du C.I.R. 1992 et sa conformité au droit communautaire*	*Roland Forestini*	2007/08
25	*Les avantages fiscaux liés à l'achat, la construction et la rénovation d'un bien immobilier (ex. d'imp. 2007)*	*Frédéric Piret*	2007/08
26	*Les exonérations fiscales (impôts directs) prévues en faveur des cultes et de la morale laïque*	*Roland Rosoux*	2007/08
27	*Aspects généraux et particuliers de la TVA sur automobile*	*Tony Lamparelli*	2008/09
28	*Déduction pour capital à risque et plus-value d'apport de fusion*	*Yves Dewael*	2008/09
29	*Les mesures fiscales fédérales récentes en faveur de la recherche en Belgique*	*Roland Rosoux*	2008/09
30	*Les provisions pour risques et charges : aspects comptables et fiscaux*	*Roland Rosoux*	2008/10
31	*Les tantièmes et les comptes courants*	*Yves Dewael*	2008/11
32	*Quelques aspects de la fiscalité du dirigeant d'entreprise : requalification d'intérêts en dividendes et frais spéciaux*	*Roland Rosoux*	2008/11
33	*Les réductions du cadre IX de la déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques*	*Frédéric Piret*	2008/11
34	*La relation entre le service des décisions anticipées et le pouvoir judiciaire en combinaison avec l'interprétation des lois fiscales et le principe de sécurité juridique*	*Roland Forestini*	2008/12

35	*Les enfants : bon, on les a faits, maintenant qu'est-ce qu'on en fait ? Au niveau fiscal s'entend !*	*Frédéric Piret*	2008/12
36	*Le précompte immobilier : tour d'horizon d'un impôt souvent méconnu*	*Bernard Mariscal*	2008/12
37	*L'imputation des pertes professionnelles à l'I.P.P. … de A à Z.*	*Frédéric Piret*	2008/12
38	*La TVA et les cessions d'entreprises*	*Tony Lamparelli*	2009/13
39	*Plus-values internes : en réalité, sont-elles tout simplement taxables ?*	*Roland Rosoux*	2009/13
40	*Questions particulières relatives au traitement fiscal du démembrement du droit de propriété (usufruit, superficie, emphytéose)*	*Roland Forestini*	2009/13
41	*Le régime fiscal applicable aux revenus de biens immobiliers à l'impôt des personnes physiques*	*Roland Rosoux*	2009/14
42	*Régime fiscal des déplacements et des véhicules*	*Francis Michel*	2009/15
43	*Le « nouveau » régime TVA applicable à la cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité : quelques révisions de déduction en perspective …*	*Tony Lamparelli*	2009/16
44	*Le droit à un procès fiscal équitable ou l'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en matière de contestation d'impôt*	*Olivier Robijns*	2009/16
45	*Difficultés pratiques particulières à l'impôt des sociétés : la ventilation du résultat fiscal*	*Yves Dewael*	2009/16
46	*La déduction à titre de frais professionnels à l'impôt des personnes physiques de la perte subie par un dirigeant d'entreprise en raison d'une caution personnelle*	*Roland Rosoux*	2010/17
47	*Les impôts spécifiques à la Région wallonne et à la Région de Bruxelles-Capitale (situation au 31 décembre 2009)*	*Roland Rosoux*	2010/17
48	*Les ASBL, AISBL ET FONDATIONS : aspects civils et fiscaux*	*Luc Herve*	2010/18
49	*Les dépenses ayant un caractère personnel ou non nécessitées par l'exercice de la profession*	*Francis Michel*	2010/18
50	*La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction*	*Tony Lamparelli*	2010/19
51	*Les bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure*	*Frédéric Piret*	2010/20
52	*Le traitement fiscal des plus-values de réévaluation*	*Yves Dewael et Roland Rosoux*	2010/20
53	*Vous avez dit Hobby ?*	*Roland Rosoux*	2010/20

54	*Les amortissements comptables et fiscaux - Évolutions récentes en matière légale, réglementaire et jurisprudentielle (1ère partie)*	*Francis Michel*	2010/21
55	*Les amortissements comptables et fiscaux - Évolutions récentes en matière légale, réglementaire et jurisprudentielle (2ème partie)*	*Francis Michel*	2010/22
56	*Le principe de spécialité à l'épreuve du droit des sociétés et du droit fiscal*	*Olivier Robijns*	2010/22
57	*Les aspects fiscaux des enfants à l'impôt des personnes physiques*	*Frédéric Piret*	2011/23
58	*Vade Mecum de l'impôt des sociétés (1ère partie) : amortissements, assujettissement, avantages de toute nature, bases imposables et calcul de l'impôt*	*Francis Michel et Roland Rosoux*	2011/23
59	*La déduction pour capital à risque : vérités et contre-vérités au sujet des intérêts notionnels*	*Yves Dewael*	2011/24
60	*Les investissements économiseurs d'énergie : le point*	*Frédéric Piret*	2011/24
61	*Vade Mecum de l'impôt des sociétés (2ème partie) : cotisations distinctes, déduction pour investissement, dépense incombant à l'employeur, dépenses non admises*	*Francis Michel et Roland Rosoux*	2012/25
62	*Les Management Fees : étude d'un cas pratique entre sociétés belges*	*Camille Vandenbosch*	2012/26
63	*Vente d'un immeuble : quel régime fiscal à l'impôt des personnes physiques ?*	*Frédéric Piret*	2012/26

La Revue trimestrielle de la Fiscalité belge
(*R.T.F.B.*) - **La Lettre fiscale belge** (*L.F.B.*)

Rédacteur en chef : R. Rosoux

Equipe rédactionnelle : A. Brohez, F. Collon, Y. Colson, F. Coutureau, A. Culot, Y. Dewael, J.-C. Dopchie, R. Forestini, L. Herve, C. Hoeut, T. Lamparelli, T. Litannie, E. Orlando, F. Piret, Y. Stempnierwsky, L. Tainmont.

Abonnements 2012

Prix de l'abonnement annuel : 296,80 euros TVAc (conditions spéciales pour les membres d'associations professionnelles reconnues par l'I.E.C. et l'I.P.C.F.).

La L.F.B. paraît 25 fois par an, uniquement sous format électronique (pdf). L'abonnement donne droit à la R.T.F.B., publication écrite éditée par Edi.pro sa.

Abonnements : A.S.B.L. « FPT-FVA » V.Z.W.
Place de la Cure 19 B, 1300 Wavre (Belgique)
Fax +32 (0) 10 45 47 39
http://www.llfb.be
Banque DB : 611-3820070-86
IBAN BE78 6113 8200 7086
BIC BDCHBE22