

SOMMAIRE

- p. 1/ Les avantages fiscaux accordés aux PME
- p. 4/ Assistance d'experts-comptables et d'avocats lors d'assemblées de sociétés : interdits d'accès?
- p. 6/ TVA - Ventes à distance - régime intracommunautaire

Les avantages fiscaux accordés aux PME

Le législateur est visiblement soucieux d'avantager les petites et moyennes entreprises, qui représentent, en définitive, une bonne majorité de nos entreprises en Belgique, notamment en vue de compenser certains avantages auxquels elles n'ont pas accès, souvent par manque de moyens (les intérêts notionnels, par exemple).

Quels sont cependant les critères pour bénéficier des régimes de faveur et quelles en sont les limites?

I. Nouveautés en matière de définition de la P.M.E.

La notion de petite ou moyenne société est définie à l'article 15 du Code des sociétés (ci-après « C. Soc. ») et a été modifiée par la loi du 18 décembre 2015 transposant en droit belge la Directive européenne 2013/34/UE sur la comptabilité.

Les nouveaux critères sont, depuis le 31 décembre 2015¹:

- nombre de travailleurs occupés (moyenne annuelle): 50 équivalents temps plein ;
- chiffre d'affaire annuel hors T.V.A.: 9.000.000 € (auparavant, 7.300.000 €) ;
- total du bilan: 4.500.000 € (auparavant, 3.650.000 €) ;

Il est à noter qu'une société pourra encore être considérée comme étant petite, même si le nombre de travailleurs occupés dépasse 100, pour autant que les autres critères de la petite société soient réunis.

La manière dont ces critères doivent être appliqués est également modifiée:

- le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères précisés ci-avant n'aura de conséquence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs, et dans ce cas, les conséquences ne s'appliqueront qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés ;
- dans le cas de sociétés liées au sens de l'article 11 C. Soc., les critères en matière de chiffre d'affaires et de total de bilan sont déterminés sur une base consolidée (art. 15, §6 C. Soc.);
- dans les cas où il faut procéder à une appréciation consolidée, la société peut encore choisir de ne pas consolider en soumettant les montants en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan, tels qu'ils ressortent des comptes annuels statutaires, aux critères précisés ci-avant (chiffre d'affaire de 9.000.000,00 € et total du bilan de 4.500.000,00 € maximum), mais, dans cette hypothèse, majorés de 20%.

II. Les microsociétés

Il s'agit d'une nouvelle catégorie de sociétés, qui est instauré via un nouvel article 15/1 dans le C. soc, et qui répond aux critères suivants, ou plutôt qui n'excède pas plus d'une des limites suivantes:

- nombre de travailleurs occupés (en moyenne annuelle): 10 équivalents temps plein ;
- chiffre d'affaire annuel hors T.V.A.: 700.000 € ;
- total du bilan: 350.000 € ;

La microsociété ne peut être mère ou filiale.

Comme pour les petites sociétés, le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères ci-avant énumérés n'aura de conséquence que lorsque cette circonstance se produira pendant deux exercices consécutifs.

¹ Les dispositions revues des articles 15 et 15/1 du CDS ne s'appliquent qu'à compter de l'exercice social débutant après le 31 décembre 2015, en vertu de la disposition transitoire contenue à l'article 63 de la loi du 18 décembre 2015.

Dans ce cas, les conséquences ne s'appliqueront qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés.

III. Implications fiscales relatives aux petites et moyennes entreprises

III.1. La réserve et la réserve spéciale de liquidation

La loi-programme du 19 décembre 2014 a instauré, uniquement à destination des PME, un régime de faveur pour les bénéficiaires qu'une petite société affecte à une réserve de liquidation, moyennant le versement immédiat d'une cotisation spéciale de 10% (articles 184^{quater} et 219^{quater} du CIR/92), régime de faveur étendu aux exercices d'imposition 2013 et 2014 par la loi-programme du 10 août 2015 (article 541 du Cir/92)².

La CNC³ considère que la cotisation versée dans le cadre de la réserve spéciale de liquidation est un prélèvement sur le bénéfice comptable d'un exercice précédent, déjà clôturé, et qui représente une charge de l'exercice au cours duquel elle est payée.

Le montant qui peut être transféré à la réserve spéciale de liquidation est soumis aux limites suivantes :

- il ne peut dépasser le montant du bénéfice comptable après impôt de la période imposable se rattachant respectivement à l'exercice d'imposition 2013 et 2014;
- ce montant est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel les cotisations spéciales respectives ont été payées;
- lors de l'affectation du résultat, il convient de tenir compte des obligations légales et statutaires.

La commission recommande de porter la réserve spéciale de liquidation dans des sous-comptes distincts, par année de constitution.

En cas de retrait d'une partie de la réserve spéciale, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées (article 184^{quater} du CIR/92) : le taux du précompte mobilier en cas d'attribution varie, en effet, selon que la réserve ainsi distribuée a été conservée ou non pendant une période d'au moins 5 ans (article 171, 3° du CIR/92).

III.2. Exonération fiscale pour intérêts en cas de crowdfunding dans une PME

Le *crowdfunding* est un moyen d'apporter un soutien financier à des projets sans dépendre du secteur financier traditionnel.

Le principe, instauré par la loi-programme du 10 août 2015, réside en un prêt effectué par une personne physique ou une PME qui satisfait aux conditions émises par l'article 15 du C. Soc. à

une autre PME, qui débute⁴, via une plateforme de *crowdfunding* reconnue, c'est-à-dire agréée par la FSMA ou par une autorité similaire d'un autre Etat membre de l'EEE⁵.

La loi prévoit l'exonération fiscale des intérêts afférents aux prêts consentis par des personnes physiques – dans un cadre étranger à leur activité professionnelle – en soutien d'un projet de *crowdfunding*, mais uniquement à concurrence de 15.000 € (montant pour l'exercice 2016) par contribuable et par exercice (peu importe que ce montant vise un ou plusieurs prêts, voire une ou plusieurs PME).

Le prêt doit être consenti pour une durée d'au moins quatre ans et dans le but de permettre à une PME de financer des initiatives économiques nouvelles.

Le dirigeant d'entreprise ou l'actionnaire peut, en outre, bénéficier de l'exonération visée quand il investit dans sa propre entreprise, sous la réserve de l'application de l'article 18 du CIR/92. Le dirigeant sera dès lors attentif à la requalification des intérêts en dividendes.

III.3. Tax shelter pour les entreprises débutantes

Il s'agit d'une réduction d'impôt pour les personnes physiques qui investissent, via des apports en numéraire, directement ou indirectement (sans qu'il soit nécessaire de passer via une plateforme de *crowdfunding*), dans de nouvelles actions ou parts émises par des PME qui débute ou à des parts d'un fonds starter agréé qui investit à son tour dans une telle PME (article 145/26 du CIR/92).

La réduction d'impôt est de 30% des fonds investis directement dans l'entreprise débutante, portée à 45% quand il s'agit d'une microsociété au sens de l'article 15/1 du C. Soc.

Le texte comporte pas moins d'onze conditions à remplir dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport, certaines devant être remplies non seulement au moment de l'apport, mais encore de manière permanente pendant une durée de 48 mois suivant la libération des actions/parts de la société (pas de société immobilière pure ou de management, pas de distribution de dividendes ou d'achat d'actions au moyen des fonds apportés).

A défaut, la réduction d'impôt est reprise *prorata temporis*, au risque que l'investisseur réclame dédommagement à la société qui cesserait de remplir les conditions permettant à celui-ci de conserver le bénéfice de la réduction d'impôt.

La participation ne peut excéder 100.000 €, doit être maintenue 48 mois au moins, et ne peut excéder 30% du capital. En outre, la PME bénéficiaire ne peut augmenter, par ce biais, son capital qu'à concurrence de 250.000 €.

2 En vue de combler le vide laissé entre la fin de la période d'application de l'article 537 du CIR/92 et l'entrée en vigueur du nouveau régime de réserve de liquidation.

3 Avis CNC du 9 septembre 2015.

4 L'entreprise qui débute est celle dont le dépôt de l'acte constitutif au greffe du tribunal de commerce ne remonte pas à plus de quatre ans.

5 Il n'en existerait encore aucune en Belgique (voy. Fiscalogues n° 1469 du 25 mars 2016, p. 1).

Il est à noter que ce régime fiscale de faveur n'est pas ouvert au dirigeant de l'entreprise concernée, mais que sa famille proche n'en est pas exclue (conjoint ou descendants, par exemple).

Le SPF FINANCES a publié une FAQ spécifique pour cette mesure de *tax shelter*, qui est applicable aux actions ou parts souscrites à partir du 1^{er} juillet 2015.

III.4. Dispense de versement de précompte professionnel pour les PME débutantes et *Young Innovative Company*

Pour les PME débutantes (moins de 48 mois d'existence), l'article 275/10 du CIR/92 prévoit une dispense de versement de 10% du précompte professionnel (majorée à 20% pour les microsociétés), pour les rémunérations versées à partir du 1^{er} août 2015.

Il est précisé que la totalité du précompte doit être retenue sur la rémunération due au travailleur, même si le versement au profit du Trésor ne concerne que 90 (ou 80)% dudit précompte.

La dispense s'applique exclusivement au précompte professionnel retenu sur les rémunérations des travailleurs, à l'exclusion des rémunérations des dirigeants d'entreprise.

La dispense ne concerne pas les entreprises en difficulté (société en faillite, en procédure de réorganisation judiciaire ou en liquidation).

Concernant plus particulièrement les sociétés qui peuvent être qualifiées de *Young Innovative Company*⁶, l'article 275/3 du CIR/92 permet une dispense de versement de précompte professionnel retenu sur la rémunération des chercheurs portée à 80%, depuis le 1^{er} juillet 2013.

Ces mesures peuvent être cumulées.

III.5. Déduction pour investissements pour les PME

La déduction pour investissements vise les immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et les immobilisations incorporelles neuves lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle (article 68 du CIR).

Plus précisément, il s'agit d'exonérer une partie des bénéfices à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations précitées.

Le régime a été profondément revu à plusieurs reprises (et également supprimé, puis réintroduit, etc) et, pour la dernière fois, pour les investissements réalisés à partir du 1^{er} janvier 2016.

Il ne concerne que les PME.

La déduction pour investissement s'opère, en principe, au taux de 8% (article 69, § 1^{er}, 1^o du CIR), mais ce pourcentage de base est majoré en ce qui concerne:

- les brevets (taux de 13,5%) ;
- les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement (13,5%) ;
- les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie (13,5%) ;
- un système d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement horeca (13,5%) ;
- les immobilisations en actifs numériques visant à intégrer et exploiter des systèmes de paiement et de facturation digitaux et les systèmes qui tendent à la sécurisation de la technologie de l'information et de la communication (13,5%).

Ce pourcentage est encore majoré en ce qui concerne les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis, § 1^{er}, al. 3 du CIR (20,5%).

III.6. Autres avantages

1. Les PME sont exclues du régime de la «Fainess tax» (219ter, §7 du CIR/92), qui instaure un impôt à charge des sociétés qui, sur une même période imposable, profitent des intérêts notionnels ou de pertes fiscales déductibles pour réduire leur base imposable et donc leur charge fiscale, tout en distribuant, dans le même temps, des dividendes.
2. Les PME sont également exonérées de la majoration pour absence ou insuffisance de versement anticipé pour les 3 premiers exercices comptables à partir de leur constitution (art 218, §2 du CIR/92).
3. La taxation (au taux de 0,40%) sur les plus-values sur actions, visée à l'article 217, 3^o du CIR/92, n'est pas applicable aux petites sociétés.
4. La déduction des frais accessoires à l'acquisition d'un bien d'investissement ne doit pas être effectué au même rythme que l'amortissement du principal, mais peut faire l'objet d'une déduction en une fois, au cours de l'année d'acquisition (article 196, §2, 2^o du CIR/92).
5. Pour les petites sociétés au sens de l'article 15 du Code des sociétés, le taux de déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) est majoré de 0,5%. Le taux applicable pour l'exercice d'imposition 2017 est fixé à 1,13% (1,63% pour les PME).
6. Le précompte mobilier applicable aux actions nominatives nouvellement émises⁷ par apport en numéraire dans des PME et détenues en pleine propriété est réduit pour les dividendes alloués ou attribués à partir de la répartition du bénéfice du deuxième exercice comptable suivant l'apport en capital, de sorte que s'applique un taux de 20% pour cet exercice, ensuite réduit à 15% pour les exercices suivants.

⁶ La société dite «*Young Innovative Company*», pour bénéficier de ce régime de faveur, doit entre autres être constituée depuis moins de 10 ans et ses dépenses en recherches et développement représenter au moins 15% du total de ses frais.

⁷ A partir du 1^{er} juillet 2013

Conclusion

Les PME bénéficient de certains avantages et le législateur s'est montré attentif à la situation fiscale de nos petites et moyennes entreprises. Est-ce cependant suffisant pour relancer l'activité économique? Est-ce adéquat?

Plutôt que de multiplier les avantages fiscaux, dont les conditions d'octroi ou de maintien sont finalement assez complexes

et sources d'insécurité juridique, il serait peut-être de meilleur ton de veiller à une diminution générale du taux de l'impôt des sociétés.

Anne-Thérèse DESFOSSES,
Avocat, Cabinet d'avocats Herve

Assistance d'experts-comptables et d'avocats lors d'assemblées de sociétés : interdits d'accès?

1. Introduction

La possibilité, pour des actionnaires, de se faire assister par des tiers, plus particulièrement des experts-comptables ou des avocats, aux assemblées générales, donne régulièrement lieu à des discussions. Malgré le recours fréquent (dans la mesure où cela est possible et réalisable) au régime des décisions unanimes et écrites des actionnaires, bon nombre d'assemblées annuelles se tiennent encore au printemps. C'est donc l'occasion de se demander s'il est possible, ou non, d'imposer la présence d'experts-comptables et d'avocats lors d'assemblées de sociétés.

Nous évoquons tout d'abord la présence à l'assemblée générale, puis exposons brièvement les possibilités d'action dont dispose un actionnaire qui estime s'être vu refuser à tort l'assistance d'un avocat ou d'un expert-comptable. Enfin, nous abordons brièvement la question de la présence d'un tel conseiller au conseil d'administration.

Nous nous limitons à l'assemblée générale et au conseil d'administration d'une SA et d'une SPRL. Pour les professions du chiffre, nous nous concentrons sur les experts-comptables, sans aborder individuellement les autres professions du chiffre, comme les comptables, auxquels s'appliquent en principe les mêmes règles, hormis pour ce qui concerne les missions réservées aux experts-comptables. Ces dernières seront traitées ultérieurement (pouvoir d'investigation et de contrôle individuel et mandats spéciaux de contrôle).

2. Assemblée générale

2.1 Point de départ: un caractère privé

Une assemblée générale a un caractère éminemment privé et est donc, en principe, restreinte aux actionnaires, administrateurs ou gérants et, s'il y en a au sein de la société, aux commissaires. Si la société a émis des obligations, certificats ou warrants nominatifs, leurs détenteurs sont également convoqués à l'assemblée générale.

Les statuts de la société peuvent expressément prévoir la possibilité que des tiers participent à l'assemblée ou, au contraire, l'exclure. Mais en pratique, c'est rarement le cas. Bien sûr, il faut toujours vérifier. Dans ce qui suit, nous partons du principe que les statuts ne contiennent pas de règles particulières sur ce point.

Si un actionnaire se fait accompagner par un avocat ou un expert-comptable, ce dernier peut être admis à l'assemblée si aucune objection n'est émise. Si sa présence est contestée, l'assemblée doit en faire le premier point de son ordre du jour et voter à ce sujet. La décision est prise à la majorité simple, sans qu'aucun quorum de présences ne soit requis. La nécessité d'un traitement égal des actionnaires requiert que la décision (d'admission ou de refus) s'applique à tous les tiers. Si l'assemblée décide d'admettre l'avocat d'un actionnaire, les autres actionnaires doivent également avoir la possibilité de recourir à un avocat. Idem pour les experts-comptables. Une autre question est moins claire, à savoir si une autorisation d'accès donnée à l'avocat d'un actionnaire implique automatiquement l'obligation d'accorder cette autorisation à l'expert-comptable d'un autre actionnaire, et inversement. Théoriquement, l'assemblée générale pourrait opérer une distinction. On peut toutefois objecter à cela que chaque actionnaire doit avoir la possibilité de choisir lui-même qui l'assiste à l'assemblée générale.

La question centrale, par ailleurs, est de savoir si l'assemblée générale peut refuser l'accès aux avocats et experts-comptables d'actionnaires. Autrement dit, un actionnaire peut-il revendiquer un droit contraignant à se faire assister par un tiers lors d'une assemblée générale? Nous abordons cette question ci-après, pour les avocats d'abord et les experts-comptables ensuite.

2.2 Avocats

Il n'y a pas de réponse unanime à la question de savoir si un actionnaire peut, ou non, se faire assister par un avocat lors d'une assemblée générale. *Grosso modo*, la doctrine est partagée entre deux tendances.

La première souligne le caractère privé de l'assemblée générale et conteste que des actionnaires aient toujours le droit de s'y faire assister par un avocat. Selon cette tendance, ils ne peuvent s'y faire assister que dans des situations exceptionnelles où le respect de leurs droits de la défense doit primer.

La deuxième tendance défend la conception inverse, à savoir qu'un actionnaire doit *toujours* pouvoir se faire assister par un avocat. Les arguments souvent avancés en ce sens sont le droit à une information complète en cas de participation à l'assemblée générale, le droit à l'égalité des armes et les droits de la défense. Un avocat peut contribuer à une égalité de traitement («level playing field») durant des assemblées générales où les différents actionnaires ne peuvent se prévaloir de connaissances juridiques identiques. Dans certains cas, l'assistance d'un avocat peut être indispensable pour pouvoir participer en connaissance de cause. La présence d'un avocat peut aussi favoriser le bon déroulement de l'assemblée générale (effet modérateur, attention accrue à un respect correct des formes, établissement d'un procès-verbal correct et détaillé...).

Les deux tendances ont de bons arguments, mais il faut, selon nous, préférer la deuxième, quoique cela puisse toujours se discuter. À relever encore à ce sujet qu'un avocat qui a l'intention d'accompagner son client à une assemblée générale a l'obligation déontologique d'en avertir les avocats des autres actionnaires qui lui sont connus, ainsi que l'avocat de la société, afin qu'ils puissent s'y préparer. Il sera en général utile, fait-on aussi valoir, de demander que la clarté soit faite aussi vite que possible, dès lors que cela peut permettre d'encore agir pour forcer l'accès à l'assemblée. L'avocat qui n'a pas été prévenu et se trouve face à une porte fermée, se voit déjà contraint d'agir avec un temps de retard.

Si l'avocat n'agit pas pour un actionnaire, mais pour la société, la règle de base est la même: il peut assister à l'assemblée générale si celle-ci ne s'y oppose pas. Si elle s'y oppose, le conseil d'administration devra justifier pourquoi la présence du tiers concerné est requise. Si l'avocat de la société se voit accorder le droit d'accès à l'assemblée, le principe d'égalité permet de soutenir que cela donne également le droit aux actionnaires individuels de se faire assister par un avocat. Vu le devoir déontologique d'indépendance d'un avocat, celui-ci ne pourra en principe pas agir à la fois pour la société et pour un actionnaire individuel, dès lors que les intérêts de l'une et de l'autre ne sont pas toujours convergents.

2.3 Experts-comptables

Contrairement à l'avocat, l'expert-comptable se voit confier quantité de missions particulières par le Code des sociétés. Il n'existe ainsi aucun doute quant au rôle important qu'il joue dans la vie des sociétés. Nous distinguons trois missions de l'expert-comptable, que nous commentons successivement, en bref, ci-après: l'assistance dans le cadre du pouvoir d'investigation et de contrôle individuel, les mandats spéciaux de contrôle et la tenue de la comptabilité de la société.

Conformément à l'article 166 du Code des sociétés, chaque actionnaire a un *pouvoir individuel d'investigation et de contrôle*

si la société dont il détient les actions n'a pas nommé de commissaire. Il peut, dans le cadre de ce pouvoir, se faire assister et représenter par un expert-comptable externe.

L'assistance d'un expert-comptable dans ce cadre s'étend-elle à une assistance lors de l'assemblée générale? Cette question fait (à nouveau) l'objet d'une contestation. Une tendance estime qu'un actionnaire a toujours le droit de se faire assister par un expert-comptable lors de l'assemblée générale, par analogie avec le commissaire de la société. L'autre tendance le conteste et souligne que le droit du commissaire ne peut être ainsi étendu à l'expert-comptable d'un actionnaire. En effet, l'expert-comptable n'est, dans le cadre de cette mission, qu'un mandataire de l'actionnaire et ne défend, par conséquent, que ses seuls intérêts. Un commissaire est, au contraire, un mandataire de la société elle-même, dans son ensemble, dont il défend dès lors les intérêts.

Comme un avocat, l'expert-comptable qui apporte son assistance dans le cadre du pouvoir individuel d'investigation et de contrôle doit veiller au respect de son devoir déontologique d'indépendance. S'il exerce déjà un mandat pour la société, il ne peut en principe pas accepter la mission d'un actionnaire individuelle de cette même société.

Un expert-comptable externe peut également être chargé, en vertu du Code des sociétés, de *mandats spéciaux de contrôle*, notamment en cas de fusion, scission, apport et dissolution. Il agit ce faisant pour la société et non pour l'actionnaire individuel.

La doctrine admet que, dans le cadre de son mandat spécial de contrôle, l'expert-comptable a le droit de participer à l'assemblée générale. Le fondement de ce droit réside dans l'obligation du commissaire de participer à l'assemblée, qui est étendue à un droit pour l'expert-comptable externe. Celui-ci doit en effet avoir la possibilité de fournir des explications concernant les rapports qu'il a établis. Les normes déontologiques de l'IEC qui s'appliquent à un expert-comptable externe précisent toutefois que ce dernier ne peut participer à l'assemblée générale dans le cadre des mandats spéciaux de contrôle que si l'organe de gestion l'en prie expressément et moyennant l'autorisation de l'assemblée générale.

L'expert-comptable qui *tient la comptabilité de la société* n'a pas de droit automatique à participer à l'assemblée générale, mais celle-ci peut l'y autoriser à la majorité simple.

2.4 Les moyens de contrainte?

Comme nous l'avons expliqué, la question de l'existence d'un droit contraignant à l'assistance d'un actionnaire par un tiers à l'assemblée générale est contestée, et ce, tant pour les avocats que pour les experts-comptables. Il n'empêche que l'actionnaire qui estime que l'assistance d'un avocat ou d'un expert-comptable lui a été déniée à tort, dispose d'une série de moyens d'action.

Ainsi, il peut, s'il lui apparaît par avance que l'accès à l'assemblée ne sera pas admis, tenter une procédure *en référé*. Si le juge saisi estime qu'il existe effectivement un droit contraignant

à l'assistance d'un tiers et que le refus opposé est donc injustifié, il peut encore autoriser l'actionnaire à se faire assister lors de l'assemblée générale.

L'actionnaire peut, par ailleurs, tenter de se faire accompagner par un *huissier de justice* à l'assemblée générale, en vue d'y dresser un procès-verbal de constatations. Il s'assure ainsi que le procès-verbal de l'assemblée générale en relatera les faits de façon neutre. Un tel procès-verbal de constatations peut constituer un moyen de preuve important dans le cadre d'éventuelles procédures ultérieures. Cette fois encore l'actionnaire doit demander à l'assemblée générale d'autoriser l'huissier de justice à y accéder, mais comme ce dernier est un officier public, et pour des raisons d'ordre stratégique aussi, l'assemblée ne refusera en général pas sa présence.

Si l'actionnaire estime, à l'issue de l'assemblée générale, que l'assistance d'un tiers lui a été refusée à tort, il peut tenter une procédure au fond pour faire *annuler* la décision de l'assemblée. Dans ce cadre, il pourrait aussi, éventuellement, demander une *suspension* provisoire des décisions de l'assemblée, en attendant qu'une décision soit rendue concernant cette nullité. Une décision de l'assemblée générale ne sera toutefois déclarée nulle que s'il a été démontré que le refus d'assistance était injustifié et que cela a nui aux intérêts de l'actionnaire et a eu une influence sur le processus décisionnel. En règle générale, il ne sera pas simple de le démontrer.

Dans certains cas, l'actionnaire peut contourner la discussion en donnant procuration au tiers et en le désignant donc comme son *représentant*. Si les statuts n'excluent pas une telle forme de représentation, l'assemblée générale ne peut pas s'opposer à la présence du tiers. Attention, diverses complications peuvent ici survenir. L'actionnaire représenté ne pourra bien sûr pas assister à l'assemblée. Si un avocat représente son client par exemple, c'est lui qui participera effectivement à l'assemblée. De ce fait, il ne pourra plus agir lors d'une éventuelle procédure judiciaire ultérieure du fait de son devoir déontologique d'indépendance. Quant à dire si un expert-comptable peut représenter un actionnaire, c'est incertain. Cela pourrait en effet aller à l'encontre de l'interdiction déontologique faite aux experts-comptables de poser des actes de gestion ou d'administration.

Conseil d'administration

La question de la participation de tiers au conseil d'administration fait davantage l'unanimité. Un mandat de gestion est *intuitu personae* et, à ce titre, attaché à la personne de l'administra-

teur. Ceci empêche en principe la participation de tiers au conseil d'administration si la majorité de ce dernier n'y consent pas.

Cette fois encore, il existe toutefois une exception. Si les droits de la défense de l'administrateur doivent primer, par exemple s'il lui faut se justifier vis-à-vis de la société, il peut prétendre à l'assistance d'un tiers.

Au niveau du conseil d'administration aussi, on peut se demander si l'autorisation d'accès accordée à un expert-comptable implique automatiquement la même chose pour un avocat, et inversement, ou s'il est possible d'opérer une distinction à ce niveau (voyez ci-dessus à propos de l'assemblée générale).

Conclusion

L'assistance d'avocats et d'experts-comptables lors d'une assemblée générale est un domaine où pas mal de questions n'ont pas encore reçu de réponse définitive. Cela suscite de l'incertitude, mais laisse aussi une marge de discussion.

Aux avocats et experts-comptables auxquels un actionnaire demande une assistance à l'occasion d'une assemblée générale, nous formulerions les conseils concrets suivants:

- (i) voyez tout d'abord si aucune disposition des statuts ne règle la question ou ne peut avoir d'impact à ce sujet ;
- (ii) tentez d'obtenir le plus vite possible une clarification de la position de l'assemblée générale, de façon à pouvoir préparer à temps les actions qui s'imposent ;
- (iii) en fonction des deux points qui précèdent, déterminez les actions les plus appropriées de concert avec l'actionnaire. Cela peut aller de l'accompagnement d'un huissier de justice à l'assemblée générale ou d'une représentation de l'actionnaire à l'engagement d'une action en référé ou d'une action en suspension et en annulation des décisions, prises par hypothèse en méconnaissance du droit d'assistance allégué.

Concernant l'assistance lors d'un conseil d'administration, les choses sont plus claires. Pour autant, la question peut également soulever des discussions. Là aussi, la clé pour pouvoir encore entreprendre toutes actions utiles est d'obtenir, le plus tôt possible, toute la clarté requise à ce propos.

Geert DE BUYZER, Lesley JORGENSEN et Gwen BEVERS
Avocats associés au cabinet Schoups

TVA – Ventes à distance – régime intracommunautaire

1. Position du problème

La décision ET 128.714, dd. 9 février 2016 traite du régime intracommunautaire des ventes à distance.

Le régime des ventes à distance revient à déterminer les conditions dans lesquelles la TVA est due, soit dans l'Etat membre de départ des biens (celui du vendeur), soit dans l'Etat membre d'arrivée (celui de l'acheteur).

Pour que ce régime particulier trouve à s'appliquer, il faut que la clientèle appartienne à des personnes qui ne soient pas personnellement redevables de la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens. Ainsi, le régime spécifique des ventes à distance ne trouve pas à s'appliquer lorsque les clients sont les redevables légaux de la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires (les assujettis qui déposent des déclarations périodiques, par exemple).

De plus, pour que les dispositions particulières du régime des ventes à distance soient applicables, il est impératif que le vendeur, assujetti dans un Etat membre, intervienne directement ou indirectement dans l'expédition ou le transport des biens jusqu'à la clientèle qui se situe dans un autre Etat membre.

C'est à la problématique du transport des biens par, ou pour, le compte du vendeur que la décision en cause apporte sa contribution, suite aux délibérations du comité TVA.

2. Régimes des ventes à distance

Le régime intracommunautaire des ventes à distance suit des règles spécifiques, ici résumées.

Lorsqu'une des personnes détaillées ci-après, réalise un achat dans un autre Etat membre, c'est la TVA de l'Etat membre du vendeur qui s'applique. Il en est normalement ainsi, même lorsque ledit vendeur livre les biens au domicile du client, établi dans un autre Etat membre, *pour autant que les conditions suivantes sont réunies*:

- Le client n'est pas redevable de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires réalisées dans son propre Etat membre, à savoir:
 - o les particuliers ;
 - o les personnes suivantes lorsque:
 - elles n'ont pas opté pour soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires réalisées dans leur Etat membre ;
 - elles n'ont pas atteint le seuil annuel d'acquisitions intracommunautaires dans leur Etat membre, seuil à partir duquel elles deviennent d'office redevables de la TVA sur toutes ces acquisitions (seuil annuel atteint l'année en cours ou l'année précédente, et variable selon les Etats membres d'arrivée physique des biens. Il est de 11.200 EUR en Belgique) ;
 - elles appartiennent au groupe des quatre constitué par :
 - les assujettis au régime de la franchise de l'article 56bis, du CTVA ;
 - les assujettis au forfait agricole de l'article 57, du CTVA ;
 - les assujettis sans droit à déduction visés à l'article 44, du CTVA ;

- les personnes morales non assujetties (Pouvoirs publics et holdings purement passif).

- Les biens sont autres que des produits soumis à accise et ne sont pas des moyens de transport neufs (pour ces biens, la TVA est toujours due dans l'Etat membre d'arrivée).

En d'autres termes, lorsque les conditions précitées sont rencontrées, les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires, payent au vendeur la TVA de l'Etat membre de départ, et les biens ne subissent pas la TVA de l'Etat membre d'arrivée physique des biens.

Par exception, le vendeur peut être dans l'obligation de percevoir la TVA de l'Etat membre de cette clientèle (particuliers et membres du groupe des quatre, précités), et donc d'y requérir un numéro d'identification à cette taxe, pour assurer la déclaration et le paiement des TVA alors dues dans l'Etat membre d'arrivée, lorsque :

- le vendeur intervient, directement ou indirectement, dans l'expédition ou le transport des biens dans l'Etat membres des clients précités (non redevables de la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires dans l'Etat membre d'arrivée) ;
- et, de plus, lorsque ledit vendeur se trouve dans l'une des situations suivantes:
 - o soit il a atteint le seuil annuel fixé dans l'Etat membre d'arrivée des biens pour être obligé d'y percevoir la TVA « locale » à charge de ladite clientèle (seuil atteint l'année en cours ou l'année précédente) ;
 - o soit il a opté pour y soumettre lesdites ventes à la TVA « locale » (sous le seuil annuel en question).

Le seuil annuel à partir duquel le vendeur à distance doit percevoir la TVA du pays de cette clientèle varie d'un Etat à l'autre.

En Belgique, ce seuil annuel est de 35.000 EUR.

En Allemagne, en France, au Grand-Duché de Luxembourg et aux Pays-Bas, il est de 100.000 EUR.

En Italie et en Espagne, il est de 35.000 EUR, et de 81.843 EUR (70.000 GBP) au Royaume Uni.

Insistons sur le fait que les dispositions énoncées, relatives au lieu de la taxation des ventes à distance, s'appliquent exclusivement lorsque les biens sont **EXPEDIES OU TRANSPORTES PAR LE VENDEUR OU POUR SON COMPTE**.

Certaines divergences de vue sont nées, entre différents Etats membres, quant à la détermination précise des circonstances dans lesquelles l'expédition ou le transport devait être considéré réalisé **PAR LE VENDEUR** ou pour son compte.

Un consensus s'est dégagé au sein du comité TVA, où sont représentés les Etats membres. La décision ET 128.714, dd. 9 février 2016 y est consacrée.

3. Décision ET 128.714 dd. 9 février 2016

3.1. Biens expédiés ou transportés par le vendeur

Le comité TVA convient, presque à l'unanimité, que les biens sont considérés comme **EXPEDIES OU TRANSPORTES PAR LE FOURNISSEUR OU POUR SON COMPTE**, dans chacun des cas où le four-

nisseur participe directement ou INDIRECTEMENT au transport ou à l'expédition des biens.

A l'unanimité, ledit comité estime que le fournisseur est réputé avoir participé INDIRECTEMENT au transport ou à l'expédition des biens dans chacun des cas suivants :

- lorsque le transport ou l'expédition est *sous-traité* par le fournisseur à un tiers qui livre les biens à l'acquéreur ;
- lorsque l'expédition ou le transport est effectué par un tiers mais que le fournisseur assume en tout ou en partie la *responsabilité de la livraison* des biens à l'acquéreur ;
- lorsque le fournisseur facture les frais de transport à l'acquéreur et les perçoit auprès de celui-ci pour ensuite les reverser à un tiers qui assurera l'expédition ou le transport.

Presqu'à l'unanimité, le comité TVA, convient aussi que le fournisseur est considéré comme ayant participé INDIRECTEMENT au transport ou à l'expédition, lorsque ledit fournisseur :

- promeut activement les services de transport d'un tiers auprès de l'acquéreur ;
- met en relation l'acquéreur et le tiers ;
- communique au tiers les informations nécessaires au transport ou à l'expédition.

3.2. Biens non expédiés ou transportés par le vendeur

Le comité TVA convient :

- à l'unanimité, que lorsque les biens sont transportés par l'acquéreur lui-même, les biens ne sont plus considérés comme expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte ;
- presqu'à l'unanimité, que lorsque l'acquéreur organise la livraison des biens avec un tiers et que le fournisseur ne participe pas directement ou indirectement en assurant ou en aidant à organiser l'expédition ou le transport, les biens ne sont pas considérés expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte.

4. Exemples

4.1. Vente à distance taxable en Belgique

Un particulier domicilié en Belgique achète du mobilier neuf auprès d'un fabricant établi au Grand-Duché du Luxembourg. Celui-ci a dépassé le seuil annuel de 35.000 EUR de ventes à distance dans notre pays.

Le fabricant luxembourgeois transporte personnellement le mobilier du Grand-Duché du Luxembourg au domicile belge de l'acquéreur. C'est la TVA belge qui est due. Le fabricant doit être titulaire d'un numéro d'identification précédé des lettres BE afin de déposer des déclarations périodiques dans notre pays et d'y assurer le paiement des TVA belges pour toutes ses ventes à distance localisées en Belgique.

Remarquons que la même opération, réalisée avec un assujetti à la TVA belge, déposant des déclarations périodiques, aurait donné

lieu à une acquisition intracommunautaire, taxable en Belgique, par auto-liquidation dans le chef de cet acheteur.

4.2. Biens expédiés directement ou indirectement par le vendeur

Un particulier domicilié en Belgique commande une table de salon neuve sur le site web d'un magasin d'intérieur établi en France. Dans l'avant-dernière étape du processus d'achat en ligne, avant le paiement, est offerte la possibilité de faire livrer la table à l'acquéreur, par une entreprise de transport avec laquelle le magasin travaille en étroite collaboration. En cas d'option pour cette livraison à domicile, le suivi du transport est assuré par le magasin français. Le particulier acheteur doit seulement effectuer le paiement de la table dans la dernière étape du processus d'achat. Le transport de la table de salon est inclus dans le prix à payer.

Cette vente est considérée comme une livraison avec transport pour le compte du fournisseur.

Si le paiement de la prestation de transport n'est pas effectué via le magasin français, mais que le particulier paie directement à l'entreprise de transport, la table de salon est réputée transportée pour le compte du fournisseur également, dans l'hypothèse où le magasin d'intérieur français communique à l'entreprise de transport les informations nécessaires concernant la livraison des biens au particulier établi en Belgique.

4.3. Biens soumis à accise

Un particulier domicilié en Belgique achète du vin à un producteur établi en France. Le vin est livré, par le producteur, au domicile de l'acheteur.

Etant donné qu'il s'agit de produits soumis à accise, c'est la TVA belge qui est due. Le seuil de 35.000 EUR ne s'applique pas pour les ventes à distance de biens soumis à accise (les huiles minérales dont le mazout de chauffage, l'alcool et les boissons alcooliques, les tabacs manufacturés).

En supposant que ledit producteur livre le vin sur l'aire de parking d'une autoroute française, la plus proche du territoire belge, ce serait la TVA française qui serait due.

4.4. Fourniture et placement dans un bâtiment

Un assujetti à la TVA belge, au départ de notre pays, livre et place des vérandas aux Pays-Bas.

Pareilles opérations sont qualifiées de prestations de services. A ce titre, elles échappent au régime des ventes à distance. En tant que prestations immobilières, elles se localisent au lieu de l'immeuble, quel que soit le montant et la nature de la clientèle, les Pays-Bas en l'occurrence (art. 21, § 3, 1°, et 21bis, § 2, 1°, du Code).

Yvon COLSON
Collaborateur externe de l'IPCF

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

Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be