

SOMMAIRE

- p. 1/ Le nouveau droit des sociétés
Partie IV : La SA dans le CSA
- p. 4/ La cotisation pour insuffisance de
rémunération est supprimée
- p. 5/ TVA – Bons « vouchers » – taxation au
01.01.2019

Le nouveau droit des sociétés Partie IV : La SA dans le CSA

Introduction. Le droit belge des sociétés est à l'aube d'une révolution. Dans cette série, les principales réformes sont commentées par thème. Dans cet article, nous nous intéresserons de plus près à la société anonyme (SA) dans le nouveau Code des sociétés et des associations (CSA).

En comparaison avec la S(P)RL, la SA ne subit que peu de modifications. Le concept de « capital » y est maintenu, ce qui n'est pas le cas dans la SRL. L'exigence de capital minimum de 61 500 euros y est également maintenue. Le point de départ du législateur est que la SA sera désormais principalement utilisée pour les grandes sociétés avec un grand nombre d'actionnaires et pour les sociétés cotées (bien que dans le nouveau Code, la SRL puisse également être cotée).

La principale modification apportée à la SA concerne son *administration* (point 1 ci-dessous). Parmi les autres modifications dignes d'intérêt, nous avons épinglé :

- la possibilité d'un droit de vote multiple pour les actionnaires (point 2 ci-dessous);
- la possibilité d'unipersonnalité de la SA (point 3 ci-dessous);
- l'assouplissement des règles relatives à l'acompte sur dividendes et au rachat d'actions propres (point 4 ci-dessous); et
- diverses adaptations techniques (point 5 ci-dessous).

1. Administration d'une société anonyme

Plusieurs règles ont été remaniées en profondeur, notamment celles qui concernent la révocabilité de l'administrateur et le modèle d'administration.

Révocabilité. La révocabilité « *ad nutum* » perd son caractère d'ordre public. Cette règle permettait que des administrateurs soient révoqués sur-le-champ, sans préavis ni motivation, par une décision de l'assemblée générale. Il ne pouvait pas être dérogé à cette règle, par exemple, en convenant préalablement de délais ou d'indemnités de préavis. Mais le caractère d'« ordre public » de cette règle faisait l'objet de critiques depuis longtemps déjà. En outre, des structures avaient déjà été élaborées en vue d'échapper à cette règle dans la pratique.

La révocabilité *ad nutum* reste inscrite dans le CSA en tant que *règle par défaut*. Mais elle devient une règle de « droit supplétif ». Cela implique que si la société veut quand même introduire une certaine protection contre la révocation (prévisible), elle peut le faire dans les statuts ou par contrat.

Modèles d'administration. Le CSA introduit trois modèles d'administration de la SA. Outre le modèle d'administration moniste existant, la SA peut désormais recou-

rir à un modèle avec un administrateur unique et à un modèle d'administration dual.

Modèle d'administration moniste. Le modèle moniste qui existait déjà dans le Code des sociétés est maintenu. Conformément à ce modèle, la société anonyme est administrée par un conseil d'administration qui agit en tant que collègue. Il s'agit du modèle qui existe actuellement et auquel peu de modifications sont apportées, si ce n'est la suppression du comité de direction (voy. ci-dessous).

Administrateur unique. Un deuxième modèle (nouveau pour la SA) ouvre la possibilité de fonctionner avec un administrateur unique. Cette nouveauté a été introduite en vue de supprimer la société en commandite par actions (SCA). La SCA était souvent administrée par un administrateur unique qui tirait toutes les ficelles (par exemple, dans le cadre de la structuration d'une planification successorale). A présent que la SCA disparaît en tant que forme juridique, la possibilité d'un administrateur unique est reprise dans la SA, de façon à ce que les anciennes structures qui souhaitent faire usage de cette possibilité puissent continuer à être utilisées.

L'administrateur unique peut être une personne physique. Si la SA est une société cotée ou une société pour laquelle la loi impose une administration collégiale, une SA devra être désignée en qualité d'administrateur unique.

L'administrateur unique peut se voir attribuer des pouvoirs relativement étendus. Il peut en effet obtenir un droit de veto contre certaines décisions (modifications des statuts, distributions aux actionnaires et révocation de l'administrateur unique).

Modèle d'administration dual. Un troisième modèle d'administration (nouveau lui aussi) est le modèle d'administration dual de la SA. Dans ce modèle, l'administration est confiée à deux organes : (i) un conseil de surveillance, et (ii) un conseil de direction. Les deux organes doivent être clairement distincts. Une personne membre d'un de ces organes ne peut pas être membre de l'autre organe. Les compétences sont elles aussi « exclusives ». Cela signifie qu'une compétence déterminée revient toujours clairement à l'un ou à l'autre organe, jamais aux deux (pas de « concurrence » entre les deux organes). Chaque organe doit être composé d'au moins trois membres. La SA qui souhaite utiliser un modèle d'administration dual a donc besoin d'au moins six administrateurs.

Les compétences du *conseil de surveillance* sont : (i) la surveillance du conseil de direction, (ii) la définition de la politique générale et de la stratégie de la société, et (iii)

les compétences attribuées à l'organe d'administration en vertu du CSA (la convocation de l'assemblée générale, l'établissement des rapports de gestion, etc.).

Le *conseil de direction* se voit attribuer les compétences résiduelles. Il exerce toutes les compétences qui ne sont pas expressément attribuées au conseil de surveillance. Le conseil de direction est par conséquent compétent pour le fonctionnement opérationnel de la société.

Les deux organes sont des organes collégiaux. Les membres du conseil de surveillance sont nommés par les actionnaires, tandis que le conseil de surveillance nomme les membres du conseil de direction.

Chaque organe a le pouvoir de représentation associé à ses compétences respectives. Le pouvoir de représentation générale de la société revient dès lors au conseil de direction.

2. Droit de vote multiple

Droit de vote multiple. La règle « 1 action = 1 voix » devient une règle de droit supplétif. Les statuts pourront désormais y déroger. Le CSA autorise donc dans une SA l'émission d'actions avec un droit de vote multiple (double, triple, etc.).

Les statuts peuvent en outre introduire des actions sans droit de vote. Auparavant, ce n'était possible que pour autant que ces actions ne représentent pas plus du tiers du capital et qu'elles ouvrent droit à un dividende préférentiel. La limite inférieure prévue par le CSA est qu'il doit y avoir au moins 1 action avec droit de vote.

Le CSA adopte une approche plus nuancée à l'égard des sociétés cotées. Dans ces sociétés, un double droit de vote peut être octroyé (par une décision de l'assemblée générale des actionnaires à prendre à la majorité des deux tiers) aux actionnaires « fidèles » (qui ont conservé leurs actions entièrement libérées pendant deux ans sans interruption).

3. Unipersonnalité

En vertu de l'ancien Code, une SA devait toujours avoir au minimum deux actionnaires. Avec néanmoins une nuance : si une SA devenait unipersonnelle (n'avait plus qu'un seul actionnaire) et qu'aucun nouvel actionnaire n'était admis dans la SA pendant une période d'un an, l'actionnaire unique était réputé caution solidaire de tous les engagements de la SA nés à partir du moment où elle était devenue unipersonnelle. La responsabilité limitée

dont les actionnaires d'une SA bénéficient normalement disparaissait donc. Pour pouvoir établir si cette période d'un an était déjà écoulée, le Code des sociétés obligeait la société à mentionner son unipersonnalité dans le dossier de la société (au greffe du tribunal de l'entreprise compétent).

En vertu du CSA, il est parfaitement possible pour une SA de n'avoir qu'un seul actionnaire sans que cet actionnaire devienne caution solidaire des engagements de la société. Cet actionnaire unique peut être une personne physique ou une personne morale. La pratique connue et dérangerante de « transfert » d'une action vers une société du groupe, par exemple, n'a donc plus lieu d'être.

Il peut en résulter une simplification à de nombreux égards. Les actuels organigrammes très complexes des groupes incluant des SA belges peuvent ainsi être révisés. Un actionnariat de 100% dans un groupe conduit également à d'autres avantages, comme une consolidation plus simple, une remontée complète (plutôt qu'au prorata) des dividendes vers la société mère, etc.

4. Acompte sur dividendes

En vertu du Code des sociétés, l'organe de gestion ne peut octroyer un acompte sur dividendes (à condition d'y être autorisé par les statuts) que pendant les six derniers mois de l'exercice, moyennant le respect d'un délai de trois mois entre deux acomptes sur dividendes et uniquement par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours.

Le CSA supprime les impératifs temporels existants. L'octroi d'un acompte sur dividendes sera donc possible tout au long de l'exercice et selon une fréquence à déterminer librement. Le CSA prévoit également que la distribution d'un acompte sur dividendes peut avoir lieu non seulement par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, mais également par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice précédent (jusqu'à l'approbation des comptes annuels de l'exercice précédent).

5. Rachat d'actions propres

Le « plafond » existant en application duquel la SA peut racheter un maximum de 20% de ses propres actions disparaît dans le CSA. L'opération devra néanmoins toujours être approuvée par l'assemblée générale. Cependant, la majorité spéciale qui doit approuver la décision est ramenée de 80% à 75%. La seule restriction applicable au rachat d'actions propres est que la SA doit disposer de suffisamment de réserves distribuables avant de pouvoir procéder à un rachat d'actions propres.

6. Diverses adaptations techniques

Pour le reste, on note également plusieurs adaptations d'ordre plus technique. Vous trouverez ci-dessous un aperçu des modifications qui méritent le plus de retenir l'intérêt.

Plan financier — Dans la SA, comme dans la SRL, les règles relatives au plan financier (à rédiger par les fondateurs) sont renforcées. Dans la SA également, le CSA impose un contenu minimum. Pour une description plus détaillée de ce contenu, nous renvoyons aux explications concernant la SRL (voy. Pacioli n° 484, pages 6 et 7).

Décisions écrites des administrateurs — Dans la pratique actuelle, on recourt souvent à des décisions unanimes écrites des actionnaires. Les décisions écrites des administrateurs sont très rares. La principale explication est que le Code des sociétés soumet les décisions des administrateurs à des conditions strictes. Il doit ainsi être satisfait à deux conditions cumulatives, à savoir (i) la nécessité urgente et l'intérêt de la société doivent justifier la prise de décisions écrites et (ii) les statuts doivent autoriser explicitement cette prise de décisions.

Ces conditions disparaissent du CSA, de sorte que les décisions unanimes des administrateurs seront toujours autorisées, sauf si elles sont expressément interdites par les statuts de la SA.

Emission de nouvelles actions — En vertu du Code des sociétés, le conseil d'administration n'avait l'obligation d'établir un rapport spécial (article 582 C. Soc.) que si les nouvelles actions à émettre l'étaient en dessous du pair comptable.

Le CSA est donc plus strict à cet égard. La règle est désormais qu'un rapport spécial est requis lors de toute émission d'actions, que celle-ci ait lieu en dessous du pair comptable, au pair comptable ou au-dessus du pair comptable.

Apport en nature — Les règles sont maintenues, mais l'ordre des différents rapports est quelque peu adapté. La nouvelle chronologie imposée par le CSA est que le fondateur ou l'organe d'administration rédige d'abord un projet de rapport qu'il transmet au réviseur ou au commissaire. Celui-ci délivre ensuite son rapport et enfin, le fondateur ou l'organe d'administration finalise son rapport sur cette base. Dans la SA, les règles relatives au quasi-apport sont maintenues, ce qui n'est pas le cas dans la SRL.

Participations croisées — Les règles/restrictions existantes concernant les participations croisées disparaissent dans le CSA. Auparavant, une société fille ne

pouvait pas acquérir d'actions de sa société mère si celles-ci représentaient plus de 10% des droits de vote attachés à l'ensemble des actions émises.

Article 556 C. Soc. — En ce qui concerne la réglementation des constructions de protection contre les offres publiques d'acquisition et les changements de contrôle indésirables, le législateur revient à son intention initiale. L'ancien article 556 C. Soc. disposait que seule l'assemblée générale pouvait conférer à des tiers des droits affectant le patrimoine de la société ou donnant naissance à une dette ou à un engagement à sa charge, lorsque l'exercice de ces droits dépendait du lancement d'une offre publique d'acquisition sur les actions de la société ou d'un changement de contrôle exercé sur elle. La formulation de l'ancien article 556 C. Soc. est trop évasive et son champ d'application de ce fait trop étendu, ce qui conduisait à des situations gênantes dans la pratique (p. ex. chaque contrat conclu par la société qui contenait une clause de changement de contrôle nécessitait une décision distincte des actionnaires en vue de son approbation, suivie d'un dépôt au greffe (et d'une publication). Dans le nouveau CSA, le champ d'appli-

cation de cette disposition est limité aux sociétés cotées. Ne sont par ailleurs visés que les opérations ou contrats de ces sociétés cotées qui confèrent des droits, qui font naître des dettes ou des obligations ou qui ont une influence « considérable » sur le patrimoine de la société.

7. Conclusion

Comparativement à la S(P)RL, la SA subit une métamorphose moins importante. Les modifications apportées par le CSA à la SA répondent néanmoins de manière pertinente aux imprécisions de l'ancien Code. Cela se traduit tantôt par une clarification du droit des sociétés accompagnée, le cas échéant, d'un renforcement de certaines règles, tantôt par une flexibilisation du droit des sociétés. Les dispositions sont à présent mieux adaptées aux nécessités d'une SA en tant que grande société comptant un grand nombre d'actionnaires ou en tant que société cotée.

Gwen BEVERS et Benedicte MOURISSE
Schoups Advocaten

La cotisation pour insuffisance de rémunération est supprimée

Une loi du 13 avril 2019 supprime la cotisation distincte pour insuffisance de rémunération. Voilà qui met fin à une mesure controversée de la réforme de l'impôt des sociétés.

La cotisation distincte pour insuffisance de rémunération

La cotisation distincte pour insuffisance de rémunération¹ a été introduite par la loi portant réforme de l'impôt des sociétés² en tant que pénalité à charge des sociétés qui ne satisfont pas à la condition de rémunération minimale pour pouvoir bénéficier du taux réduit d'impôt des sociétés. La cotisation – cotisation complémentaire de crise incluse – s'élevait à 5,1% de la différence entre le montant de la rémunération minimale et la rémunération

la plus élevée effectivement attribuée à au moins un dirigeant d'entreprise.

La cotisation aurait également été due par les sociétés qui étaient déjà exclues du bénéfice du taux réduit pour une autre raison que le non-respect de la condition de rémunération minimale, comme par exemple les grandes sociétés. Une règle particulière avait par ailleurs été introduite pour les sociétés liées, dont au moins la moitié des dirigeants sont les mêmes personnes, selon laquelle la condition de rémunération minimale (uniquement pour la cotisation distincte, pas pour le taux réduit d'impôt des sociétés) devait être examinée sur une base consolidée. Les petites sociétés débutantes, c'est-à-dire les petites sociétés durant les quatre premiers exercices à compter de la date de dépôt de leur acte constitutif au greffe du tribunal de l'entreprise ou d'une formalité d'enregistrement

¹ Art. 219quinquies CIR 1992.

² Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, MB 29 décembre 2017, voy. F. VANDEN HEEDÉ, 'La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME' dans *Pacioli*, 2018, n° 458, p 1-15.

comparable dans un Etat membre de l'EEE³, seraient exonérées de la cotisation distincte et dispensées de la condition de rémunération minimale en vue de l'admission au bénéfice du taux réduit.

La cotisation a d'emblée soulevé de nombreuses questions, tant au Parlement que dans la presse fiscale. Le parlementaire qui a posé le plus de questions en Commission des Finances de la Chambre a insisté à plusieurs reprises en vue de sa suppression pure et simple⁴.

La suppression de la cotisation distincte

Le 13 avril 2019, le souhait du parlementaire a été exaucé. Ce jour-là, le Roi a signé la « loi (...) supprimant la pénalité en cas de non-conformité à la condition du montant de rémunération de dirigeant » (MB 26 avril 2019). La suppression est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018, donc avec effet rétroactif.

3 Ou lorsque la société est le résultat de la reprise d'une entreprise unipersonnelle ou d'une précédente personne morale, à partir de l'inscription de cette entreprise unipersonnelle dans la BCE ou du dépôt de l'acte constitutif de cette précédente personne morale.

4 Compte rendu intégral, Commission des Finances, Chambre, 2018-2019, 24 octobre 2018, Com. 986, p. 3-5 (Q. orale n° 27263 et n° 27264, Van Biesen).

Les conséquences pratiques de la suppression sont extrêmement limitées. Aucune société n'a déjà dû payer la cotisation, car elle n'aurait été due pour la première fois qu'à l'automne 2019, en même temps que la cotisation ordinaire à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019. Les sociétés n'ont pas non plus dû tenir compte de la cotisation pour le calcul de leurs versements anticipés de 2018 ou du premier trimestre de 2019. Aucun précompte ni versement anticipé ne pouvait en effet être imputé sur la cotisation. La seule conséquence pratique de la suppression est que les sociétés qui auraient été redevables de la cotisation et qui en ont tenu compte dans leur estimation de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019 doivent à présent adapter cette estimation.

A noter que la rémunération minimale demeure une condition d'admission au bénéfice du taux réduit⁵, et que toutes les modifications que la loi portant réforme de l'impôt des sociétés a apportées à la condition de rémunération minimale sont également maintenues, par exemple l'augmentation de 36.000 € à 45.000 €, mais aussi la dispense de cette condition en faveur des petites sociétés débutantes.

Felix VANDEN HEEDE

Juriste spécialisé en droit fiscal

5 Article 215, alinéa 3, 4° CIR 1992.

TVA – Bons « vouchers » – taxation au 01.01.2019

1. Position du problème

La directive 2016/1065/UE, du Conseil, dd. 27 juin 2016, publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* le 1^{er} juillet 2016, modifie la directive 2006/112/CE, concernant le traitement TVA des bons. La loi du 11 février 2019 assure la transposition dans notre CTVA, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2019.

La circulaire 2018/C/127, dd. 7 décembre 2018, commente le régime TVA desdits « bons » « vouchers ».

Nous vous livrons la quintessence de cette problématique.

2. Définition du « bon »

Pour être qualifié de « bon », et être soumis aux régimes TVA ici exposés, ledit bon doit remplir les conditions cumulatives suivantes.

2.1. Obligation de l'accepter en contrepartie, totale ou partielle, d'une livraison de biens et/ou d'une prestation de services, opération(s) passible(s) de la TVA.

Remarque

Les « bons de réduction », qui permettent de ne bénéficier d'une remise que lors de l'achat de biens, ou de ser-

vices, mais qui ne comportent pas le droit de recevoir de tels biens, ou services, *ne constituent pas des bons*, et sortent des régimes TVA exposés *infra*. Le régime TVA desdits *bons de réduction* relève de la circulaire n° 8, dd. 27.08.1997.

2.2. **Mention de la livraison de biens et/ou de la prestation de services à réaliser, et/ou identité du ou des fournisseur(s) (ou sur la documentation relative au bon)**

La présentation matérielle du « bon » est sans importance (papier, bracelet, carte, numérique, etc.).

Sont, par exemple, à considérer comme des bons, les « BONGO » donnant droit gratuitement à une nuit et/ou un repas, les chèques-cadeaux même valables auprès de différents vendeurs, les éco-chèques, etc.

Par contre, ne peuvent pas être considérés comme des bons, les moyens habituels de paiement, dont les cartes de crédit (visa, mastercard, grandes surfaces, etc.).

Le tableau, au poste 5, propose une approche circonscrite de diverses situations.

3. Emission du bon – transfert

L'émission du bon correspond au premier transfert.

Exemples

Une société, BEAUTY, vend au détail des produits de beauté, et fait imprimer, à son nom, des bons-cadeaux. Lesdits bons-cadeaux sont mis en vente dans son magasin. Un client particulier, CUSTOMER, achète un de ces bons. Le premier transfert se réalise lors de la vente du bon-cadeau par BEAUTY à CUSTOMER.

Un détaillant, RETAILER, fait confectionner des bons, et confie la distribution à l'intermédiaire INTERMEDIARY. Peu importe que l'intermédiaire INTERMEDIARY agisse en nom propre, ou pour le compte de RETAILER, le premier transfert se concrétise lors de la remise des bons par RETAILER à INTERMEDIARY.

Un intermédiaire, INTERMEDIARY, confectionne un bon *au nom et pour le compte de* RETAILER. Ce bon est transmis à un consommateur, CUSTOMER. Le premier transfert a lieu lorsque le bon est transmis à CUSTOMER,

puisque INTERMEDIARY n'agit pas en son propre nom, mais pour le compte de RETAILER.

4. Usages des bons

Les régimes TVA diffèrent selon qu'il s'agit de bons à « usage unique », ou de bons à « usages multiples ».

4.1. Bons à usage unique (autres dénominations : « single-purpose voucher », « SPV »)

4.1.1. Définition

Un bon à usage unique est celui pour lequel les données suivantes sont déjà connues au moment de son émission :

- le lieu de la livraison et/ou de la prestation (Belgique, ou ailleurs) ;
- le montant de la TVA due (belge, étrangère, ou exemptée).

Ces conditions réunies, le traitement TVA est établi, dès l'émission ou l'achat du bon à usage unique. Il en est ainsi, même si les fournisseurs et/ou les prestataires ne sont pas identifiés, et même si le bon peut être échangé contre un autre bon, toutes conditions rencontrées (lieu et montant TVA déterminés, notamment).

Reste un bon à usage unique, celui qui peut être utilisé pour plus d'une opération, la localisation et le taux étant les mêmes.

Exemple

Un bon permet, en Belgique, auprès d'assujettis collecteurs de TVA, conjointement, de profiter de la projection d'un film, et d'assister à un match de football, et d'accéder à une salle de spectacles. Ledit bon reste à usage unique, puisque, dans notre pays, le taux de 6 % trouve à s'appliquer à toutes ces prestations de services.

4.1.2. Taxation des bons à usage unique

4.1.2.1. Transfert **en nom propre** des bons à usage unique

Sur les bons, en nom propre, et à usage unique, la TVA est due, par l'émetteur, et par les cédants ultérieurs, au moment de *chaque* transfert (voir 3.), considérant la vente et/ou la prestation effectivement réalisée(s).

4.1.2.2. Distribution au nom et pour le compte d'autrui des bons à usage unique

Il s'agit d'une prestation de services de distribution, dont la TVA est due sur la contrepartie reçue du mandant, pour ladite distribution.

4.1.2.3. Echange des bons à usage unique en contrepartie de biens et/ou de services

Cette remise matérielle d'un bon à usage unique, contre l'obtention d'un bien et/ou d'un service échappe à la perception de la TVA. En effet, la TVA a déjà été perçue lors de chaque transfert.

4.1.2.4. Bons à usage unique avec émetteur en nom propre, mais vendeur et/ou prestataire effectif(s) différent(s) de l'émetteur

Prenons l'exemple d'un bon à usage unique permettant la prise d'un repas.

L'émetteur (TRANSMITTER) reçoit une somme d'argent pour la vente du bon à usage unique à un consommateur (CUSTOMER 1), ou à un distributeur.

Le consommateur du repas et le restaurateur restent indéterminés, au moment de cette vente.

Lors de la prise du repas, par le consommateur (CUSTOMER 2), l'émetteur (TRANSMITTER) verse une rémunération au restaurateur (LUNCH).

Le prestataire (LUNCH) est réputé avoir effectué sa prestation à l'émetteur (TRANSMITTER), au moment de la consommation du repas, et ledit restaurant (LUNCH) doit émettre une facture à l'émetteur (TRANSMITTER).

Dans la mesure où le consommateur (CUSTOMER 2) paye un supplément au restaurateur (LUNCH), cette somme suit une taxation appropriée (nourriture 12 %, boissons 21 %).

Cette illustration est transposable aux livraisons de biens.

4.1.2.5. Bons à usage unique non utilisés (ou périmés)

La TVA perçue, lors de la vente d'un bon à usage unique, non utilisé, ou expiré, ne donne lieu à aucune restitution de la taxe. Cette non-utilisation est apparentée à la non-restitution de la TVA, lorsqu'une personne met des aliments à la poubelle, sans les avoir consommés (date de péremption dépassée, par exemple).

Cette non-restitution doit être distinguée du « *remboursement* » d'un bon à usage unique, lorsque ledit remboursement intervient dans le chef de *l'assujetti qui a versé la TVA à l'Etat*, à l'occasion de la vente du bon à usage unique. Cet assujetti, toutes conditions réunies, peut sol-

liciter la restitution de la TVA relative au bon remboursé. Ce remboursement se confond avec la situation d'un assujetti qui reprend la marchandise qu'il a vendue, en remboursant son client.

4.2. Bons à « usage(s) multiple(s) (autres dénominations : « multi-purpose voucher », « MPV »)

4.2.1. Définition

Le bon à usage(s) multiple(s) est celui qui ne rentre pas dans la catégorie du bon à usage unique, parce que les éléments qui fixent le sort TVA restent indéterminés, au moment de la vente, ou de l'émission dudit bon (nature de l'opération inconnue, lieu de l'opération incertain, montant de la TVA non fixé – *Comp.* 4.1.1.).

4.2.2. Taxation des bons à usage(s) multiple(s)

C'est uniquement la remise matérielle des biens, et/ou l'exécution des services, en échange des bons à usage(s) multiple(s), qui est passible de la TVA. En effet, ce n'est qu'à ce moment que les données d'utilisation des bons à usage(s) multiple(s) sont connues, et déterminent l'application de la TVA.

Les transferts, précédant ladite remise matérielle des bons à usage(s) multiple(s), contre des biens et/ou des services, ne sont pas soumis à la TVA, en tant que transferts (par exemple, à des distributeurs, ou à des consommateurs).

En revanche, pour les transferts de bons à usage(s) multiple(s), par un assujetti qui n'est pas celui qui exécute la livraison et/ou la prestation sous-jacente, les rémunérations des prestations de la distribution, ou de la promotion, deviennent passibles de la TVA.

Applications

TRANSMITTER est l'émetteur d'un bon à usage(s) multiple(s), d'une valeur nominale de 100 EUR. Le taux de TVA est seulement déterminable lors de l'échange du bon auprès de RETAILER, détaillant établi en Belgique, lequel commercialise des marchandises soumises à des taux différents.

DISTRIBUTOR agit en tant que distributeur, et vend ce bon à usage(s) multiple(s) au consommateur CUSTOMER, pour la valeur nominale de 100 EUR.

DISTRIBUTOR ristourne 85 EUR à TRANSMITTER (vente de 100 EUR moins prélèvement par DISTRIBUTOR de sa rémunération de 15 EUR, hors TVA).

RETAILER, négociant en biens soumis à différents taux de TVA belge, reçoit du consommateur CUSTOMER le bon de 100 EUR, en contrepartie d'une livraison au taux de 21 %, et verse une commission de 30 EUR, hors TVA, à TRANSMITTER.

Grilles des déclarations périodiques :

- TRANSMITTER	03 = 30 (reçus, hors, TVA de RETAILER)	54 = 6,30
	81 = 15 (rémunération, hors TVA, de DISTRIBUTOR)	59 = 3,15
- DISTRIBUTOR	03 = 15 (100 – 85 payés à TRANSMITTER = 15, hors TVA)	54 = 3,15
- RETAILER	03 = 82,64 (hors TVA, livraison à CUSTOMER de 100 EUR)	54 = 17,36
	82 = 30 (commission, hors TVA, versée à TRANSMITTER)	59 = 6,30

4.2.3. Bons à usage(s) multiple(s) non utilisés (ou périmés)

Aucune TVA n'a été perçue sur la vente d'un bon à usage(s) multiple(s), à défaut de connaître les éléments permettant la taxation. Par conséquent, la restitution de la taxe est sans pertinence, même en cas de remboursement du bon à usage(s) multiple(s).

5. Tableau comparatif – bons à usage unique – bons à usage(s) multiples – absence de qualification « bons »

La circulaire 2018/C/127, dd. 7 décembre 2018 propose cette approche.

QUELQUES SITUATIONS	BON USAGE UNIQUE SPV (voir 4.1.1. à 4.1.2.5.)	BON USAGE MULTIPLE MPV (voir 4.2.1. à 4.2.3.)	CECI N'EST PAS UN BON (non-application des règles de 4.1.1. à 4.2.3.)
Carte de fidélité – carte épargne à points qui donne droit : – à un « bon » d'achat ou – à un produit			X
Remboursement – cashback			X
Bons de réduction totalement pris en charge par le détaillant ou pris en charge par le détaillant et le fournisseur (fabricants – grossistes): – réduction de 20 % ou – réduction de 5 euros			X X
Bons de réduction fournisseurs (fabricants – grossistes): – réduction de 20 % ou – réduction de 5 euros			X X
Bons de réduction valables dans les magasins d'un centre commercial: – réduction de 20 % ou – réduction de 5 euros			X X

QUELQUES SITUATIONS	BON USAGE UNIQUE SPV (voir 4.1.1. à 4.1.2.5.)	BON USAGE MULTIPLE MPV (voir 4.2.1. à 4.2.3.)	CECI N'EST PAS UN BON (non-application des règles de 4.1.1. à 4.2.3.)
Bon cadeau détaillant valable dans les magasins en Belgique et, p.ex., en France, aux Pays-Bas		X	
Bons d'achat détaillant, émis gratuitement pour différentes raisons : – le retour d'un article sous garantie – en tant que geste commercial – à cause du remboursement de la différence dans le cadre de la garantie du prix le plus bas			X X X
Les cartes de paiement prépayées généralement acceptées, sur lesquelles l'argent doit être chargé préalablement à leur utilisation par le client comme moyen de paiement ne sont pas des bons. Il s'agit donc de cartes de paiement avec un solde positif.			X
Cartes de crédit détaillant, p.ex. carte de crédit d'un supermarché		X	
Bons cadeaux (valables pour différents produits et services à des taux de TVA différents dans divers magasins)		X	
Ecochèques (valables pour différents produits et services dans divers magasins)		X	
Cartes de réduction vendues aux consommateurs à un certain prix et donnant droit en échange d'acheter certains biens ou certains services à des conditions préférentielles auprès de commerçants et d'entreprises, tels que des restaurants, cinémas, hôtels ou saunas, qui ont conclu un accord à cet effet avec l'émetteur (Cour de justice de l'Union européenne, arrêt Granton, du 12.06.2014, affaire C-461/12)			X
Bon pour un produit gratuit émis par un fabricant afin de promouvoir un nouveau produit			X
Bon vendu à un assujetti qui le remet, à son tour, gratuitement à un client	X	X	
Chèque cinéma utilisable dans les cinémas belges	X		
Bon permettant l'accès à un parc d'attractions situé en Belgique	X		

QUELQUES SITUATIONS	BON USAGE UNIQUE SPV (voir 4.1.1. à 4.1.2.5.)	BON USAGE MULTIPLE MPV (voir 4.2.1. à 4.2.3.)	CECI N'EST PAS UN BON (non-application des règles de 4.1.1. à 4.2.3.)
Bon pour un menu avec repas et boissons dans un restaurant situé en Belgique, dans lequel la proportion entre le repas et les boissons est fixée (par ex., 65%-35%).	X		

6. Cartes téléphoniques prépayées

La circulaire AFER n° 41/2004, ET 103.375, du 20 décembre 2014, commente le régime des cartes téléphoniques prépayées. Ce régime reste inchangé.

Le régime exposé dans la circulaire AFER n° 50/2009, ET 109.696, du 12 novembre 2009, relatif aux opérations réalisées avec des moyens de communication, continue à s'appliquer.

Yvon COLSON
Expert TVA
Collaborateur externe de l'I.P.C.F.

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