

SOMMAIRE

- p. 1/ Le nouveau droit des sociétés
Partie V : La société simple, la SNC, la SComm et la SC
- p. 6/ Allocation de mobilité et budget
mobilité : chronique d'une mort
annoncée ?
- p. 11/ Réserve de liquidation : le Service des
Décisions Anticipées confirme deux
possibilités d'optimisation

Le nouveau droit des sociétés Partie V : La société simple, la SNC, la SComm et la SC

Dans les trois numéros précédents de la revue, les deux formes de base qui domineront peut-être le nouveau paysage du droit des sociétés ont été abordées en détail : la société anonyme, pour les grandes entreprises à forte intensité de capitaux, et la société à responsabilité limitée pour tout le reste. Dans ce numéro, nous nous penchons sur deux autres formes de base qui ont manifestement moins retenu l'attention des parlementaires durant leurs travaux préparatoires : la société coopérative et la société simple.

En évoquant la société simple, nous nous intéresserons aussi à deux formes que le législateur a explicitement conçues comme des variantes de celle-ci : la société en nom collectif (SNC) et la société en commandite (SComm)¹.

La quantité moindre de textes consacrée à ces formes de société n'est pas vraiment représentative de leur importance dans la pratique.

Le Livre 4 du Code des sociétés et des associations règle par exemple le cas de la société simple, de la société en nom collectif et de la société en commandite en seulement 28 articles. Or, en 2018, le bureau d'études Graydon a recensé pas moins de 2 316 nouvelles sociétés en nom collectif et 5 888 nouvelles sociétés en commandite², ce qui vaut à cette dernière de se classer en deuxième position du classement des formes de société les plus prisées par les *starters*, après la SPRL.

1 Etant donné la disparition de la société en commandite par actions, la « société en commandite simple » est rebaptisée comme (la seule) « société en commandite, en abrégé « SComm ». On notera que les abréviations en néerlandais de ces formes de société s'écrivent selon une nouvelle graphie. L'article 2 du Code des sociétés (C. soc.) utilise les abréviations Comm.V et V.O.F. L'article 1:5 du Code des sociétés et des associations (CSA) a repris ces abréviations, mais sans les points.

2 Unizo, Graydon Belgium et UCM, 2019, *Atlas du créateur*, Graydon Belgium, Anvers 2019, 20.

Le Livre 6 de l'avant-projet initial du CSA, sur la société cooperative, ne comptait pour sa part que douze articles et ce, en raison du fait qu'un de ces articles déclarait que toutes les dispositions applicables à la SRL l'étaient également à la SC (sauf s'il y était dérogé dans un des onze autres articles)³. Finalement, ce n'est que dans la dernière ligne droite des travaux parlementaires (par un amendement du 15 février 2019) que le Livre 6 a été entièrement remplacé par un nouveau texte dans lequel les règles régissant la SRL ont été intégralement réécrites pour la SC⁴.

La société simple

Le Code des sociétés reconnaissait lui aussi la société simple comme une forme juridique distincte. La version qui en existait dans l'ancien droit a subi en 2018 une série de changements.

Par exemple, à la suite de la réforme du droit de l'insolvabilité entrée en vigueur le 1^{er} mai 2018, une société simple pouvait déjà faire faillite⁵. La réforme du droit des entreprises a par ailleurs fait de toutes les sociétés des entreprises soumises à un certain nombre de formalités spéciales en vertu du Code de droit économique⁶. Le 1^{er} novembre 2018, ce même droit des entreprises a également gommé la différence entre sociétés civiles et sociétés commerciales (en même temps que la distinction entre commerçants et non-commerçants).

Les modifications antérieures de la loi ne sont pas abordées plus avant dans ce texte. On se reportera à cet égard à des articles parus précédemment dans cette revue et respectivement signés par MERTENS et BATS⁷ et VAN THEMSCHE⁸.

Eu égard à l'orientation de cet article, nous soulignons cependant que le nouveau droit des entreprises a égale-

ment eu une incidence directe sur le droit des sociétés. Non seulement la variante civile de diverses formes de société a disparu, mais, à l'article 2 du C. soc., le nom de plusieurs autres formes a aussi changé :

- dans la version en néerlandais du Code, la qualification de *société commerciale* a été supprimée de la définition des sociétés commerciales momentanée et interne. Bien que cette dénomination n'ait pas été adaptée ailleurs dans le Code, il semble depuis lors qu'il vaille mieux faire référence à des sociétés momentanées ou internes sans autres précisions ;
- dans la version française du Code, la *société de droit commun* a été rebaptisée et continue à exister sous le nom de *société simple*.

La simplification entamée a été poursuivie dans le CSA. Il a été procédé à un élagage énergique dans la forêt de formes juridiques où (certains ou la totalité) des associés étaient tenus indéfiniment des dettes de leur société. Comme le montrait le schéma illustrant notre introduction à la présente série d'articles⁹, le CSA n'a pas repris au titre de formes juridiques distinctes les sociétés (commerciales) interne et momentanée, la société coopérative à responsabilité illimitée, la société agricole ni le groupement d'intérêt économique.

Le contrat de société simple

En contrepartie, la société simple est devenue une entité à géométrie encore plus variable qu'elle ne l'était dans l'ancien droit. Par exemple, les sociétés simples peuvent encore être rendues momentanées ou tenues internes pour fonctionner, par exemple, en tant que société (commerciale) interne ou momentanée.

Pour combler, par exemple, le vide laissé par la disparition de la société coopérative à responsabilité illimitée, il est désormais possible de mettre sur pied une SNC ou une société simple dont les associés peuvent être exclus, voire se retirer, ou dont ils peuvent céder leur part entre eux, voire à des tiers¹⁰. Dans l'ancien droit, ces structures étaient en porte-à-faux avec le principe qui veut qu'un contrat de société soit toujours conclu *intuitu personae*.

3 Article 6:3 tel que proposé dans l'avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/001, (389) 573.

4 Amendement n° 535 (M. Henry *et al.*) au projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2018-2019, n° 54-3119/018, 2.

5 Loi du 11 août 2017 portant insertion du Livre XX « Insolvabilité des entreprises », dans le Code de droit économique, et portant insertion des définitions propres au Livre XX, et des dispositions d'application au Livre XX, dans le Livre I du Code de droit économique, *MB* du 11 septembre 2017, 83100.

6 Loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, *MB* du 27 avril 2018, 36878.

7 D. MERTENS et J. BATS, « Bientôt un nouveau droit de l'insolvabilité », *Pacioli* 2017, n° 453, p. 1-7.

8 J. VAN THEMSCHE, « La société civile ou société simple constituée désormais une entreprise avec publicité », *Pacioli* 2018, n° 483, p. 6-10.

9 Voir à ce sujet le premier article de cette série: « Le nouveau droit des sociétés – Partie I – Introduction », *Pacioli* 2019, n° 482, p. 3.

10 Respectivement l'article 4:19, deuxième alinéa, l'article 4:19, alinéa premier, et l'article 4:6 CSA.

Au niveau conceptuel, le législateur a aussi tranché le nœud gordien dans quelques débats académiques.

Le CSA confirme ainsi que, dans un certain sens, la société simple a un patrimoine propre (qui est conçu comme une indivision entre les associés parce que la société simple n'a pas de personnalité juridique propre), et il clarifie la mesure dans laquelle un créancier de l'un des associés peut exercer son recours sur ce patrimoine¹¹. Le CSA confirme aussi qu'en cas de manquement de l'un des associés, les autres associés ne peuvent faire résoudre le contrat de société qu'à l'égard de l'associé en défaut¹².

Concernant l'organisation, le principe selon lequel chaque associé est chargé de l'administration, sauf si, par exemple, un gérant a été nommé pour la société simple, a été conservé¹³. Comme une société simple n'a pas la personnalité juridique, ce gérant n'est pas un *organe* de la société simple, mais seulement un mandataire des différents associés. Le cadre général applicable aux « administrateurs » selon le Livre 2 du CSA ne lui est donc pas applicable.

Pour ce qui est des associés, le CSA prévoit expressément qu'ils peuvent se réunir en une sorte d'assemblée (générale) lors de laquelle ils peuvent prendre à la majorité des décisions sur l'administration de la société ou même modifier le contrat de société s'ils en sont convenus expressément entre eux¹⁴.

Les fondements de la société simple, tels que nous les connaissons dans le C. soc., sont maintenus en l'état dans le CSA. Il s'agit toujours d'une figure purement contractuelle qui peut être fondée sous seing privé et qui n'est pas dotée de la personnalité juridique.

Chaque associé reste aussi solidairement tenu de toutes les dettes de la société. Ce point a ceci de très important que cette responsabilité ne s'applique plus seulement si les associés ont agi conjointement pour la société, ou si un gérant les a valablement représentés. Dans le CSA, les associés sont tenus à l'égard de chaque créancier « *dont la créance trouve sa source dans l'activité de la société* »¹⁵. La

responsabilité extracontractuelle fait ainsi son entrée en scène dans la société simple.

La SComm et la SNC

S'appuyant sur le cadre applicable à la société simple, le CSA consacre en tout et pour tout sept dispositions spécifiquement à la SComm et à la SNC.

L'ambition initiale des auteurs du projet de loi allait encore plus loin. Au sein du Centre belge du droit des sociétés, l'objectif était d'abandonner la société en commandite et la société en nom collectif comme formes distinctes de société¹⁶. Selon ces projets, des sociétés simples (ordinaires) auraient coexisté aux côtés de sociétés simples *dotées de la personnalité juridique*. Dans cette dernière catégorie figuraient tant les sociétés simples où *chaque* associé porte une responsabilité illimitée (comme dans la SNC classique), que celles où la responsabilité d'un ou de plusieurs associés était limitée (comme dans la S.Comm classique).

Finalement, ces catégories spéciales de sociétés simples – qu'il fallait chaque fois expliciter par les termes « *ce que nous connaissons auparavant sous le nom de SNC ou de société en commandite simple* » – ont été incorporées dans le CSA sous leur appellation classique et ce, surtout parce qu'elles étaient particulièrement bien implantées dans la pratique¹⁷.

Mais, pour ne pas compliquer les choses, les auteurs du CSA n'y ont pas vu des formes juridiques à part entière. Seule la société simple constitue une « forme de base ». La société en nom collectif et les sociétés en commandite sont explicitement décrites comme « *une société simple dont les associés conviennent qu'elle sera dotée de la personnalité juridique* »¹⁸.

Toutefois, le fait que ces sociétés soient des personnes morales a un impact considérable sur les règles auxquelles elles sont soumises. Ainsi, des passages importants du Livre 2 du CSA (relatifs, entre autres, au siège

11 Respectivement les articles 4:13 et 4:15 CSA.

12 Article 4:20 CSA.

13 A l'inverse de ce qu'il a fait pour la S(P)RL, le législateur a conservé les termes « associés » et « gérants » pour la société simple, la SNC et la SComm.

14 Article 4:12 CSA: cette modification ne peut toutefois pas porter sur l'objet essentiel de la société.

15 Article 4:14 CSA.

16 K. GEENS et P. VAN OMMESLAGHE, « L'articulation du régime des sociétés de personnes », in CENTRE BELGE DU DROIT DES SOCIÉTÉS (éd.), La modernisation du droit des sociétés, Bruxelles, Larcier 2014, (15), 17.

17 D'ailleurs, la SComm et la SNC sont non seulement conservées, mais elles succèdent également à des formes juridiques qui disparaissent. Une société coopérative à responsabilité illimitée ou un groupement d'intérêt économique sera converti en une SNC, la société agricole le sera, selon le cas, en une SNC ou une SComm, ou sera agréée, le cas échéant, au titre d'entreprise agricole. Voir à ce sujet le premier article de cette série: « Le nouveau droit des sociétés – Partie I – Introduction », *Pacioli* 2019, n° 482, 3.

18 Article 4:22, alinéa premier CSA.

social, à la publication de certaines informations via le dossier de la société et aux annexes du *Moniteur belge*, à la plupart des règles fondamentales applicables aux administrateurs et au cadre régissant la dissolution et la liquidation des sociétés), s'appliquent également à la SComm et la SNC¹⁹.

Il n'en reste pas moins que la SNC et la SComm ne doivent pas suivre le schéma détaillé pour établir leurs comptes annuels et que contrairement à d'autres personnes morales, elles ne doivent pas non plus les publier²⁰.

Sur ce plan-là aussi, le CSA a repris les fondements de la «classique» société en nom collectif et de la société en commandite. Par exemple, une société en commandite doit encore compter au moins un associé dit commandité (dont la responsabilité est illimitée) et un associé commanditaire (qui n'est tenu que d'un apport fixe)²¹. Cet associé commanditaire ne peut toujours pas faire d'actes de gestion²². Dans une société en nom collectif, la règle est et reste que tous les associés sont tenus indéfiniment de toutes les dettes de la société²³.

La société coopérative

La société coopérative à responsabilité limitée (SCRL) et, dans une moindre mesure, la société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI) étaient, elles aussi, bien implantées dans la pratique. Mais, dans leur cas, l'objectif explicitement poursuivi par le législateur était justement de modifier la pratique.

Les auteurs du code ont effectivement constaté que beaucoup des sociétés utilisant la forme d'une SCRL n'ont de coopératives que *le nom* tout au plus. Ils opèrent à cet égard une distinction entre «vraies» sociétés coopératives et «fausses» sociétés coopératives :

- les vraies sociétés coopératives sont les sociétés auxquelles était destinée (pas seulement en Belgique) la forme juridique d'une SC. Les coopératives agricoles et laitières, des entreprises comme l'éditeur ACCO ou les coopératives investissant dans l'électricité verte en sont des exemples classiques. Il existait un consensus

sur l'utilité d'une forme juridique distincte pour ces entreprises. Comme mentionné plus haut, la SCRI a été remplacée par la SNC dans le CSA. La forme juridique qui a été conservée est donc celle qui succède à la SCRL, et la responsabilité de ses actionnaires est par définition limitée ;

- les vraies sociétés coopératives côtoient une série de «fausses» sociétés coopératives. Elles sont souvent employées par des experts-comptables, des avocats, des réviseurs et d'autres professions libérales en raison de la grande souplesse qu'elles leur offrent pour leurs arrangements mutuels. Concernant cette dernière catégorie, le souhait explicite du législateur était de les amener à utiliser une SRL, car celle-ci procure la même flexibilité que celle qui est souvent recherchée dans la SCRL et que seule celle-ci mettait à disposition dans le cadre du C. soc.

Au demeurant, la distinction entre vraies et fausses sociétés coopératives était déjà apparente dans l'ancien droit aussi. En effet, une *vraie* société coopérative peut être agréée par les pouvoirs publics et devenir par la suite membre du Conseil national de la Coopération²⁴. Un agrément au titre de société coopérative peut être intéressant parce qu'il va de pair avec des avantages fiscaux et sociaux censés encourager l'entrepreneuriat coopératif. Pour bénéficier de ces avantages, la loi exige toutefois de la coopérative qu'elle prouve qu'elle opère conformément «aux valeurs et principes coopératifs».

La frontière entre les sociétés qui peuvent rester une SC et celles qui doivent devenir une SRL ne coïncide toutefois pas avec l'«ancien» agrément au titre de société coopérative. Le critère est énoncé dans la définition d'une société coopérative²⁵.

Seul l'exposé des motifs établit le lien avec le modèle coopératif qui est également déterminant pour les coopéra-

19 Article 4:23 CSA.

20 Respectivement l'article 3:2, deuxième alinéa, et 3:9, 2° CSA.

21 Article 4:22, troisième alinéa et article 4:24 CSA.

22 Article 4:25 CSA.

23 Article 4:22, deuxième alinéa CSA.

24 Le Conseil national de la Coopération a été créé par la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole, MB du 10 août 1955, 4865.

25 Article 6:1 CSA: «La société coopérative a pour but principal la satisfaction des besoins et/ou le développement des activités économiques et/ou sociales de ses actionnaires ou bien de tiers intéressés notamment par la conclusion d'accords avec ceux-ci en vue de la fourniture de biens ou de services ou de l'exécution de travaux dans le cadre de l'activité que la société coopérative exerce ou fait exercer. La société coopérative peut également avoir pour but de répondre aux besoins de ses actionnaires ou de ses sociétés mères et leurs actionnaires ou des tiers intéressés que ce soit ou non par l'intervention de filiales. Elle peut également avoir pour objet de favoriser leurs activités économiques et/ou sociales par une participation à une ou plusieurs autres sociétés».

tives agréées²⁶. Il fait plus spécifiquement référence aux principes dits de l'ACI²⁷:

1. *adhésion volontaire et ouverte à tous* ;
2. *pouvoir démocratique exercé par les membres* ;
3. *participation économique des membres* ;
4. *autonomie et indépendance* ;
5. *éducation, formation et information* ;
6. *coopération entre les coopératives* ; et
7. *engagement envers la communauté*.

En résumé, il existe autrement dit une catégorie de sociétés qui sont *vraiment* coopératives bien qu'elles ne soient *pas* agréées. A l'avenir, elles aussi pourront continuer à adopter la forme d'une SC. Une éventuelle reconnaissance au titre de « SC agréée » reste possible, mais est facultative (voir à ce propos la partie I de cette série d'articles).

En ce qui concerne les règles applicables aux sociétés qui peuvent encore revêtir la forme d'une SC, on se reportera aux parties II et III de la présente série d'articles. En effet, le Livre 6 reprend *mutatis mutandis* les règles applicables à la SRL et ne s'en écarte que sur quelques points limités. En voici les plus notables :

- une SC doit se composer d'au moins trois actionnaires à compter de sa constitution et pendant toute son existence²⁸ ;
- les actions d'une SC doivent toujours être nominatives et assorties d'un droit de vote. Elles ne sont

²⁶ Exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/001, 190.

²⁷ Ces principes ont été formulés par l'Alliance Coopérative Internationale (cf. www.ica.coop).

²⁸ Article 6:3 jo. 6:126 CSA.

pas librement cessibles, mais ne peuvent être cédées ou transmises qu'à des tiers qui, selon le conseil d'administration, satisfont aux conditions pour devenir actionnaire²⁹. Chaque année, la SC doit aussi publier, par classe, le nombre d'actions en circulation³⁰ ;

- d'autres formalités de convocation à l'assemblée générale peuvent être inscrites dans les statuts ou dans le règlement d'ordre intérieur. D'autres quorums et majorités peuvent être prévus par voie statutaire pour les assemblées générales extraordinaires³¹ ;
- les statuts peuvent ne pas exiger de modification statutaire en vue de l'adhésion d'un nouvel actionnaire³² ;
- les actionnaires d'une SC ne peuvent pas recourir au régime de résolution des conflits en droit des sociétés, mais la faculté de démissionner à charge de la société ou d'exclure des actionnaires ne peut être limitée par les statuts³³.

La raison d'être de ces dispositions spéciales doit toujours être cherchée dans les principes de l'ACI qu'une société coopérative doit appliquer, ou dans les modalités pratiques d'un actionariat réparti.

*** Dans le prochain numéro: *PARTIE VI – A l'aide! Des rumeurs dans ma société* ***

Joost VAN RIEL
Schoups Avocats

²⁹ Article 6:19 CSA.

³⁰ Article 6:124 CSA.

³¹ Respectivement l'article 6:70 et les articles 6:85 et 6:86 CSA.

³² Article 6:106 CSA.

³³ Respectivement l'article 2:60 et les articles 6:120 et 6:123 CSA.

Allocation de mobilité et budget mobilité: chronique d'une mort annoncée?

En réponse à la problématique croissante des embouteillages en Belgique, le législateur belge prévoit depuis quelque temps diverses initiatives visant à démêler l'écheveau de la mobilité et à extraire les voitures de société du trafic. L'allocation de mobilité et le budget mobilité, par exemple, sont instaurés en tant qu'alternatives (intéressantes) à la voiture de société classique, aujourd'hui décriée. Dans cet article, nous examinons les deux mécanismes et portons un regard critique sur leurs chances de réussite¹.

Allocation de mobilité vs budget mobilité

L'allocation de mobilité (également appelée système de *cash for car*) et le budget mobilité sont régulièrement utilisés comme des synonymes. Ce n'est pas correct. Les deux mécanismes sont pour l'essentiel indépendants l'un de l'autre et trouvent leur origine dans des textes de loi distincts. L'allocation de mobilité² a vu le jour au printemps 2018, alors que le budget mobilité³ n'a été instauré qu'un an plus tard.

Les deux systèmes reposent sur une approche substantiellement différente. L'allocation de mobilité est basée sur le principe du « tout ou rien ». Dans ce système, le travailleur doit renoncer entièrement à sa voiture de société, alors que dans le système du budget mobilité, une combinaison entre une voiture de société respectueuse de l'environnement et des moyens de transport alternatifs, par exemple, est possible.

La *ratio legis* qui sous-tend les deux mesures est néanmoins identique, à savoir encourager les travailleurs (et les employeurs) à moins utiliser la voiture pour se dépla-

cer et à lui préférer des moyens de transport alternatifs⁴. Le législateur entend amorcer un *modal shift* ou changement de mentalité quant à la manière dont les travailleurs se rendent au travail⁵.

Par *voiture de société*, il convient d'entendre, dans les deux systèmes, le véhicule tel que défini à l'article 65 du CIR 1992, mis par l'employeur, directement ou indirectement, gratuitement ou non, à disposition du travailleur pour utilisation personnelle.

Budget mobilité

De quoi s'agit-il et quel est le traitement (para)fiscal y applicable?

Le budget mobilité est le montant qu'un travailleur reçoit de son employeur pour compenser le fait qu'il renonce à la voiture de société dont il dispose ou à laquelle il peut prétendre et qu'il peut utiliser pour des déplacements non professionnels (*cf.* article 65 CIR 1992).

Le budget mobilité est constitué de trois piliers. Une combinaison de piliers est possible.

Le traitement (para)fiscal concret du budget mobilité dépend du choix fait par le travailleur concernant l'utilisation du budget.

1 Le texte a été finalisé le 29 avril 2019.

2 Loi du 20 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *MB* 7 mai 2018.

3 Loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, *MB* 29 mars 2019.

4 Exposé des motifs du Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *Doc. parl.* Chambre 2017-18, n° 54 2838/001.

5 Exposé des motifs du Projet de loi concernant l'instauration d'un budget mobilité, *Doc. parl.* Chambre 2018-19, n° 54 3381/001.

Aperçu schématique

Pilier	Utilisation du budget mobilité	Fiscalité et sécurité sociale
Pilier 1	Financement d'une voiture de société respectueuse de l'environnement plutôt que la voiture de société actuelle	Traitement identique à celui d'une voiture de société « classique » : avantage de toute nature et cotisation CO ₂ => Peut-être moins élevé vu le caractère écologique
Pilier 2	Financement (i) de moyens de transport durables, comme les transports publics, le vélo, la trottinette électrique et la voiture partagée, et (ii) des frais de logement pour une habitation proche du lieu de travail, à savoir 5 kilomètres du lieu de travail habituel	Exonération d'allocations de sécurité sociale Exonération d'impôts => Optimisation complète tant pour l'employeur que pour le travailleur
Pilier 3	Solde en espèces du budget mobilité que le travailleur n'a pas utilisé pour le pilier 1 et/ou pour le pilier 2	Cotisation travailleur spéciale et unique de 38,07% (25% de cotisations patronales + 13,07% de cotisation travailleur) Exonération d'impôts => Pas de frais supplémentaires pour l'employeur

Un travailleur peut donc continuer à opter pour une voiture de société pour autant qu'il s'agisse d'une voiture respectueuse de l'environnement (ce qui n'est pas le cas dans le système de l'allocation de mobilité où le travailleur doit renoncer entièrement à sa voiture de société). La loi du 17 mars 2019 précise ce qu'il convient d'entendre par voiture respectueuse de l'environnement. Sont entre autres considérées comme telles les voitures électriques.

Dans ce système, le travailleur peut également choisir de renoncer à la voiture de société et d'opter pour les piliers 2 et/ou 3 uniquement. Eu égard au traitement (para)fiscal du troisième pilier, celui-ci est moins intéressant pour le travailleur. La cotisation *personnelle* de 38,07% tend à décourager les travailleurs de faire le choix de ce pilier. L'employeur quant à lui ne prend pas en charge de frais supplémentaires si le travailleur opte pour ce pilier. Les travailleurs qui optent pour le troisième pilier uniquement ont plutôt intérêt à choisir une allocation de mobilité, car celle-ci bénéficie d'un régime (para)fiscal plus avantageux (voir ci-dessous). Une fois par an, en principe à la fin de l'année civile et au plus tard en janvier de l'année civile suivante, l'employeur paie au travailleur le solde du budget mobilité après déduction de la cotisation personnelle susvisée (aucune retenue de précompte professionnel). Ce mon-

tant doit être pris en considération pour la constitution de certains droits sociaux (maladie, chômage et pension).

Le compte mobilité permettra d'assurer un suivi du budget (voir ci-dessous).

Exemple de combinaison de piliers : Tony réside à Chaumont-Gistoux et travaille dans le centre de Namur. Il utilise sa voiture de société respectueuse de l'environnement pour se rendre jusqu'à un *park and ride* en périphérie de la ville et parcourt les derniers kilomètres jusqu'à son bureau avec sa trottinette électrique. Il répartit ainsi son budget mobilité entre le premier pilier et le deuxième pilier et, à la fin de l'année, il recevra le paiement du solde dans le troisième pilier.

Comment le budget est-il calculé ?

Le point de départ pour calculer le budget mobilité est le *total cost of ownership* de la voiture de société initiale. Il s'agit du coût total qui inclut entre autres le coût de location-financement, la cotisation CO₂, les frais de carburant, la TVA non déductible, les primes d'assurance, les pneus hiver, etc.

Le budget mobilité peut-il être adapté ?

Le budget mobilité peut être adapté à la hausse ou à la baisse pendant la période d'occupation si, en raison d'un changement de fonction, le travailleur fait partie d'une catégorie de fonctions pour laquelle le système salarial de l'employeur prévoit respectivement un budget supérieur ou inférieur. Le budget mobilité cesse d'être octroyé en cas de changement de fonction à la suite duquel le travailleur exerce une fonction pour laquelle aucun droit à une voiture de société n'est prévu.

Il convient de souligner qu'un employeur ne peut modifier unilatéralement la fonction du travailleur puisque celle-ci constitue un élément essentiel du contrat de travail.

Quel employeur peut instaurer le système et quel travailleur peut introduire une demande ?

C'est l'employeur qui décide d'instaurer ou non un budget mobilité dans l'entreprise et, le cas échéant, d'y associer des conditions supplémentaires (par exemple le proposer uniquement si le contrat de leasing de la voiture de société actuelle du travailleur est arrivé à échéance). Le travailleur quant à lui est libre d'accepter ou non l'offre de l'employeur et d'introduire une demande écrite à cet effet. L'instauration d'un budget mobilité repose donc sur une double liberté de choix.

Tant le travailleur que l'employeur doivent satisfaire à certaines conditions.

Seuls les employeurs qui mettent une ou plusieurs voitures de société à disposition depuis au moins 36 mois sans interruption peuvent en principe instaurer un budget mobilité dans leur entreprise. Un employeur en activité depuis moins de 36 mois peut également faire application des nouvelles règles dès qu'il met une ou plusieurs voitures de société à disposition (un « nouvel employeur »).

Le travailleur, quant à lui, doit, au moment de la demande, disposer chez son employeur actuel d'une voiture de société ou y être éligible depuis au moins trois mois sans interruption, et disposer ou avoir disposé d'une voiture de société ou y être ou y avoir été éligible pendant au moins un an durant les trois ans précédant la demande. Ces conditions ne sont pas applicables en cas de recrutement ou de changement de fonction du travailleur avant le 1^{er} mars 2019, soit avant l'entrée en vigueur de la loi. Ces conditions ne sont pas non plus applicables s'il s'agit d'un nouvel employeur.

Gestion du budget mobilité dans l'entreprise ?

Les modalités concrètes du budget mobilité sont déterminées par un arrêté royal⁶. Cet arrêté royal n'est en entré en vigueur que le 29 mars 2019.

Un travailleur qui est éligible au budget mobilité en vigueur dans l'entreprise et qui l'a demandé doit avoir accès à tout moment aux informations concernant l'état de son budget mobilité (par exemple le solde disponible). L'employeur a donc également une obligation d'information.

L'employeur doit également déterminer les pièces justificatives que le travailleur doit produire afin de prouver ses dépenses relatives à des moyens de transport durables.

L'employeur qui décide d'instaurer un budget mobilité dans l'entreprise doit également, après que le travailleur a accepté son offre, ouvrir un compte mobilité au nom du travailleur. Le compte mobilité est une banque de données dans laquelle le budget mobilité est enregistré et géré. Le compte mobilité doit entre autres permettre à l'employeur d'octroyer un budget mobilité à chaque travailleur, d'en assurer le suivi et de calculer le solde du budget mobilité qui n'a pas été affecté par le travailleur au financement de moyens de transport durables.

Allocation de mobilité

De quoi s'agit-il et quel est le traitement (para)fiscal y applicable ?

L'allocation de mobilité existe depuis 2018. La législation a néanmoins été modifiée sur certains points à la suite de l'instauration du budget mobilité afin d'augmenter l'attrait de l'allocation de mobilité, d'une part, et d'harmoniser les deux mécanismes, d'autre part.⁷ Dans le système de l'allocation de mobilité, le travailleur échange sa voiture de société contre une allocation en espèces. Eu égard au fait qu'il ne comporte qu'un seul pilier, le pilier « cash », le système de l'allocation de mobilité est en quelque sorte devenu le petit frère du système du budget mobilité.

6 Arrêté royal du 21 mars 2019 pris en exécution de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, MB 29 mars 2019.

7 Loi du 17 mars 2019 modifiant certaines dispositions relatives à l'allocation de mobilité, MB 29 mars 2019.

Pilier unique = échange de la voiture de société contre des espèces	Fiscalité et sécurité sociale
	<p><u>Sécurité sociale :</u></p> <p>Exonération de cotisations de sécurité sociale Cotisation de solidarité par l'employeur</p> <p><u>Fiscalité :</u></p> <p>Avantage imposable annuel limité à 4 % de 6/7^e de la valeur catalogue de la voiture avec un minimum de 1 340,00 euros (exercice d'imposition 2020)</p>

L'allocation de mobilité n'a pas connu un franc succès durant l'année qui a suivi son instauration. Seules 320 demandes (0,065% du nombre total de voitures de société) auraient ainsi été introduites en 2018.

Elargissement du champ d'application ?

La récente modification légale a élargi le champ d'application de l'allocation de mobilité. L'allocation de mobilité n'est depuis plus seulement accessible aux travailleurs qui ont disposé effectivement d'une voiture de société pendant au moins 12 mois au cours des 36 derniers mois, dont les 3 derniers mois précédant la demande. Par analogie avec le budget mobilité, l'allocation de mobilité peut à présent également être demandée par un travailleur qui n'a pas disposé effectivement d'une voiture de société, mais qui y était éligible conformément à la politique de voitures de société applicable dans l'entreprise durant la même période.

Par analogie avec le budget mobilité, cette condition ne doit plus non plus être remplie lors du recrutement d'un nouveau travailleur. Le travailleur qui entre au service d'une entreprise où il pourrait prétendre à une voiture de société en vertu de la politique de voitures de société y applicable peut directement recevoir une allocation de mobilité sans devoir d'abord rouler pendant 12 mois avec la voiture ou accomplir un stage d'attente.

A la suite de cette modification, la prise en considération de la période durant laquelle le travailleur a disposé d'une voiture de société chez son précédent employeur (la « portabilité de l'allocation de mobilité ») n'est plus pertinente. L'attestation de voiture de société introduite récemment perd dès lors tout intérêt.

La condition de période de mise à disposition ne s'applique pas non plus en cas de changement de fonction intervenu avant l'entrée en vigueur de la loi.

Il convient également de préciser par souci d'exhaustivité que l'allocation de mobilité cesse d'être octroyée si le travailleur reçoit un budget mobilité, mais l'inverse est également possible : le travailleur peut renoncer à un budget mobilité au profit d'une allocation de mobilité.

Comment l'allocation de mobilité est-elle calculée ?

Le montant de l'allocation de mobilité dépend de la valeur catalogue de la voiture de société restituée⁸ – ou de celle à laquelle le travailleur était éligible – et de l'éventuelle contribution personnelle du travailleur pour son utilisation. Ce système n'est pas basé sur le *total cost of ownership*. Concrètement, l'allocation est égale à 20 % de 6/7^e de la valeur catalogue. Ce montant est majoré de 20 % si le travailleur disposait également d'une carte carburant. La loi modifiant les dispositions initiales a également précisé que la contribution personnelle du travailleur pouvait être déduite de l'avantage imposable lié à l'allocation de mobilité⁹.

Si le travailleur a eu plusieurs voitures de société durant les 12 derniers mois précédant la demande, la voiture prise en considération est celle dont il a disposé le plus longtemps durant cette période.

Exemple de calcul : une voiture diesel d'une valeur catalogue de 31 000,00 euros produisant des émissions de CO₂ de 108 g/km, mise à disposition avec une carte carburant, donne droit à une allocation de mobilité de 531,00 euros par mois. Le coût pour l'employeur est d'environ 572,00 euros par mois, pour un montant mensuel net au profit du travailleur de 474,00 euros.

8 La valeur catalogue est déterminée conformément à l'article 36, § 2 du CIR 1992.

9 Il s'agit de la contribution personnelle au sens de l'article 36, § 2, alinéa dix du CIR 1992.

Enfin, l'employeur qui reçoit une demande est tenu de communiquer préalablement au travailleur les modalités de calcul de l'allocation ainsi que son montant exact. Les deux éléments doivent être repris dans une convention entre le travailleur et l'employeur.

L'allocation de mobilité peut-elle être adaptée ?

A la suite de la récente modification de loi, l'allocation est devenue dynamique. Initialement, l'allocation était invariable. Son montant était fixé au moment où le travailleur restituait sa voiture de société et ne pouvait ensuite plus être adapté. L'allocation de mobilité faisait uniquement l'objet d'une indexation annuelle.

Il est à présent prévu que l'allocation est adaptée à la hausse ou à la baisse en cas de changement de fonction à la suite duquel le travailleur peut prétendre à une voiture de société d'une catégorie supérieure ou inférieure. Sur ce point également, le système de l'allocation de mobilité a donc été aligné sur celui du budget mobilité.

Combinaison d'une allocation de mobilité avec une indemnité pour les déplacements domicile-lieu de travail ?

La modification légale précise que la combinaison d'une allocation de mobilité avec une indemnité pour les déplacements domicile-lieu de travail n'est pas possible, sauf si le travailleur bénéficiait déjà précédemment de la combinaison d'une voiture de société avec une intervention de l'employeur dans les déplacements domicile-lieu de travail.

Cette interdiction de cumul ne s'applique que lorsque l'allocation de mobilité et l'indemnité en question sont payées par le même employeur. Cette précision tend à éviter qu'un travailleur qui combine deux emplois à temps partiel et qui perçoit une allocation de mobilité chez le premier employeur et un remboursement de son abonnement de bus chez le deuxième soit lésé.

Qu'en est-il de l'assouplissement de la disposition anti-abus ?

La récente modification de loi a assoupli la disposition anti-abus existante. L'allocation de mobilité ne peut être octroyée en remplacement ou en conversion de rémunérations ou autres avantages (*salary sacrifice*), à l'exception de la voiture de société proprement dite ou des

rémunérations ou éventuels autres avantages reçus en échange.

Exemple Tony est *head of legal* dans une entreprise et a droit à une voiture de société. Il y a quelques années, Tony a choisi de renoncer à sa voiture de société et a demandé une prime brute à la place. Il peut à présent échanger cet avantage contre une allocation de mobilité.

Conclusion : chronique d'une mort annoncée ?

L'instauration d'une allocation de mobilité et d'un budget mobilité invite le travailleur à méditer sur ses (propres) déplacements domicile-lieu de travail, ce qui est déjà positif en soi. Rien n'indique *a priori* que les embouteillages diminueront. Le règne de la voiture est cependant remis en question, non seulement par ces nouvelles mesures, mais également par l'appel croissant à des moyens de transport plus durables et plus respectueux de l'environnement.

La question est toutefois de savoir si cela suffira à encourager les travailleurs à se détourner de leur voiture de société et à opter pour des solutions alternatives. Le travailleur belge moyen n'est, selon nous, pas encore prêt à renoncer définitivement à sa chère voiture de société. En témoigne le succès très limité remporté par l'allocation de mobilité en 2018. La législation a certes récemment été rendue plus attrayante, mais il est peu probable que cela entraîne une ruée vers l'allocation de mobilité. Un budget mobilité nous paraît en revanche être une alternative intéressante puisqu'il ne condamne pas définitivement la voiture de société. En répartissant son budget mobilité entre les différents piliers, un travailleur peut en effet continuer à bénéficier d'une voiture de société, à condition qu'il s'agisse d'un modèle plus respectueux de l'environnement. Etant donné que le budget mobilité n'existe que depuis mars 2019, il est encore trop tôt pour dire s'il sera bien accueilli. Tout *modal shift* ou changement de mentalité demande du temps et doit s'imposer progressivement. Rome ne s'est pas faite en un jour.

Sofie VANDERMEERSCH

Sébastien van DAMME

BUYSENS Avocats spécialisés en droit social

Réserve de liquidation : le Service des Décisions Anticipées confirme deux possibilités d'optimisation

Dans quatre décisions anticipées récentes, le Service des Décisions Anticipées a donné son feu vert à certaines techniques d'optimisation lors de la constitution d'une réserve de liquidation¹.

1. Généralités : la réserve de liquidation

Les sociétés qui sont considérées comme petites sur la base de l'article 15 C. soc.² peuvent constituer une réserve de liquidation en transférant la totalité ou une partie de leur bénéfice comptable après impôt vers un compte distinct du passif³. A cet égard, il est important de savoir que l'évaluation de la taille de la société doit se faire à la fin de la période imposable pour laquelle la réserve de liquidation est constituée.

Pour la période imposable au cours de laquelle la réserve de liquidation est constituée, la société est redevable d'un prélèvement anticipatif de 10 % sur la réserve de liquidation constituée⁴.

Le principal avantage de la constitution d'une réserve de liquidation est qu'aucun précompte mobilier n'est plus dû sur la distribution de cette réserve de liquidation au moment de la liquidation de la société⁵. Le fait que la so-

ciété soit grande au moment de sa liquidation n'a aucune incidence sur les réserves de liquidation constituées antérieurement, lesquelles peuvent tout de même être distribuées en exonération de précompte mobilier.

A supposer qu'aucune réserve de liquidation n'ait été constituée, un précompte mobilier de 30 % est en principe dû sur le montant du bénéfice réservé qui est distribué⁶. En outre, après écoulement d'une période de cinq ans, la réserve de liquidation peut être distribuée moyennant la retenue d'un précompte mobilier de 5 %⁷.

La société doit joindre un relevé 275A à sa déclaration à l'impôt des sociétés et ce, à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel la réserve de liquidation a été constituée.

L'opportunité de constituer une réserve de liquidation doit être évaluée au cas par cas. La constitution d'une réserve de liquidation est ainsi déconseillée aux sociétés actionnaires résidentes parce que, dans le chef de ces sociétés, le précompte mobilier ne constitue qu'un acompte sur l'impôt final dû et jamais une « charge » réelle. Les sociétés actionnaires ne peuvent jamais récupérer les 10 % de cotisation sur la constitution de la réserve de liquidation.

En revanche, pour les sociétés dont les actionnaires sont tous des personnes physiques, la réserve de liquidation peut être un moyen utile de réduire considérablement la pression fiscale si les réserves constituées doivent un jour être distribuées. Une fois encore, la prudence est de mise si, par exemple, le résultat des sociétés fluctue considérablement et s'il y a un risque réel qu'elles subissent encore des pertes à l'avenir.

Pour un commentaire détaillé des règles relatives à la réserve de liquidation, nous renvoyons volontiers au

1 Décision anticipée n° 2017.733 du 20 février 2018; Décision anticipée n° 2018.0339 du 5 juin 2018; Décision anticipée n° 2018.0563 du 4 septembre 2018 et Décision anticipée n° 2018.0539 du 16 octobre 2018.

2 Une société est petite si, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, elle ne dépasse pas plus d'une des limites suivantes: le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle ne dépasse pas 50 équivalents temps plein inscrits la banque de données DIMONA, le chiffre d'affaires annuel (hors TVA) ne dépasse pas 9 000 000 euros et le total du bilan ne dépasse pas 4 500 000 euros. Etant donné qu'il est renvoyé à l'article 15, §§ 1^{er} – 6 C. soc., il convient, pour les sociétés liées à une ou plusieurs autres, de déterminer les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan sur une base consolidée et, pour ce qui est du critère de l'effectif de personnel, d'additionner le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées. Il est uniquement tenu compte du dernier exercice clôturé, mais si le fait de dépasser ou de ne plus dépasser les limites diffère par rapport à l'année précédente, le « changement » de catégorie ne peut avoir lieu que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs.

3 Article 184^{quater} CIR.

4 Un calcul inférieur à cent doit être effectué en vue de calculer le montant de la réserve de liquidation. Le bénéfice de l'exercice à affecter, tel que repris sous le code 9905 dans les modèles de comptes annuels de la Banque nationale x 100/110.

5 Article 21, 11° CIR.

6 Article 269, § 1^{er}, 1° CIR.

7 Article 269, § 1^{er}, 8° CIR. Si la réserve de liquidation est retirée avant écoulement d'une période de cinq ans, le précompte mobilier s'élève à 17 % pour les réserves de liquidation constituées avant le 1^{er} janvier 2017 et à 20 % pour les réserves de liquidation constituées à partir du 1^{er} janvier 2017. Si seule une partie de la réserve de liquidation est retirée, les réserves les plus anciennes sont distribuées en premier lieu (principe FIFO).

commentaire publié précédemment dans le présent périodique⁸.

2. Constituer une réserve de liquidation peu de temps avant la liquidation : abus fiscal ou non ?

La loi n'apporte aucune réponse à la question de savoir si une réserve de liquidation peut encore être constituée alors que la société a déjà été mise en liquidation.

Il a cependant déjà été mentionné dans les travaux parlementaires qu'une société en liquidation peut encore constituer une réserve de liquidation, à condition que, pendant la durée de la liquidation, elle fasse toujours des bénéfices⁹.

Dans deux décisions anticipées récentes, le Service des Décisions Anticipées a confirmé qu'une société en liquidation peut encore constituer une réserve de liquidation, pour autant que les conditions de l'article 184^{quater} CIR soient respectées¹⁰. Le Service des Décisions Anticipées précise toutefois que la réserve de liquidation peut être distribuée au plus tôt au cours de l'exercice qui suit celui au cours duquel la réserve de liquidation a été constituée. Dans ce cas et moyennant le paiement du prélèvement anticipatif de 10%, aucun précompte mobilier n'est dû sur le boni de liquidation qui provient de la réserve de liquidation et ce, même lorsque la liquidation intervient très rapidement après la clôture de l'exercice au cours duquel les plus-values sont réalisées et la réserve de liquidation constituée.

La constitution d'une réserve de liquidation au cours du même exercice que celui au cours duquel la liquidation est clôturée ne fait donc pas partie des possibilités, ce qui est logique étant donné que la décision de distribuer un boni de liquidation combinée à la décision de constituer une réserve de liquidation reviendrait à une double affectation du même bénéfice.

Il ressort dès lors des deux décisions anticipées que lorsque les actionnaires souhaitent procéder à la liquidation de la société, il est crucial qu'ils adoptent un bon timing, de manière à ce que la pression fiscale qui pèse sur le boni de liquidation provenant du résultat de liquidation puisse être ramenée de 30% à 10%.

Si, dans le courant de l'exercice X, les actionnaires ont exprimé leur intention de liquider la société et si, au cours du même exercice, ils clôturent également la liquidation, aucune réserve de liquidation ne peut être constituée à partir des plus-values réalisées à l'occasion de la liquidation. Un précompte mobilier de 30% est dû sur le montant net de ces plus-values (à savoir après déduction de l'impôt des sociétés).

Dans le cadre d'une liquidation, il peut dès lors être utile de réaliser les actifs disponibles au cours de l'exercice précédant la liquidation (exercice X). La réalisation de ces actifs donne souvent lieu à une plus-value. Cette plus-value est certes soumise à l'impôt des sociétés (lequel est toujours dû, même si la liquidation a lieu au cours du même exercice), mais le bénéfice après impôt peut ensuite être affecté entièrement à une réserve de liquidation. La liquidation peut ensuite être clôturée au cours de l'exercice X+1 sans qu'un précompte mobilier supplémentaire soit dû sur les réserves de liquidation constituées. La pression fiscale qui pèse sur la distribution des plus-values (nettes) est ainsi ramenée de 30% à 10%.

Si, par exemple, un bien immobilier presque entièrement amorti fait partie des actifs, la vente du bien immobilier avec application du droit d'enregistrement proportionnel¹¹, même à l'associé qui a apporté le bien immobilier à l'époque¹², peut s'avérer plus avantageuse que l'attribution du bien immobilier à l'associé avec application du droit fixe général au moment de la liquidation. La solution la plus avantageuse doit toujours être évaluée en tenant compte des circonstances concrètes. Illustrons ceci à l'aide d'un bref exemple.

Une société possède une habitation d'une valeur comptable de 25 000 euros. La valeur marchande de l'habitation est de 350 000 euros. La société n'a aucun passif. Si la société est liquidée au cours de l'exercice X (sans réalisation préalable de l'habitation), l'actionnaire reçoit 170 575,00 euros. Si l'habitation est vendue au cours de l'exercice X avec application du droit d'enregistrement proportionnel, si une réserve de liquidation est constituée au cours de ce même exercice et si la société n'est liquidée qu'au cours de l'exercice X+1, l'actionnaire reçoit un montant net de 186 590,91 euros (après déduction du droit d'enregistrement proportionnel), soit 16 015,91,00 euros de plus que si aucune réserve de liquidation n'avait été constituée.

8 F. VANDEN HEEDE, La constitution et la distribution d'une réserve de liquidation, *Pacioli* 2015, 399, 1-5.

9 Compte rendu intégral, Commission de la Chambre des Finances, 1^{er} avril 2015, n° CRIV 54 COM 138,13.

10 Décision anticipée n° 2017.733 du 20 février 2018 et décision anticipée n° 2018.0539 du 16 octobre 2018.

11 7% ou 10% en Flandre. 12,5% à Bruxelles et en Wallonie.

12 La vente donne lieu à la perception d'un droit d'enregistrement de 10% plutôt qu'au droit fixe général qui peut être appliqué dans certaines situations en cas de liquidation (article 2.9.1.0.4 CFF).

	Liquidation au cours d'un seul et même exercice sans réserve de liquidation	Constitution d'une réserve de liquidation au cours de l'exercice X et liquidation au cours de l'exercice X+1
Valeur marchande de l'habitation	350 000 €	350 000 €
(moins) Valeur nette comptable de l'habitation	-25 000 €	-25 000 €
Plus-value	325 000 €	325 000 €
(moins) I. soc. sur la plus-value (25%)	-81 250 €	-81 250 €
Bénéfice après impôt	243 750 €	243 750 €
(moins) Prélèvement anticipatif sur le boni de liquidation (10%)		-22 159,09 €
Boni de liquidation	243 750 €	221 590,91 €
(moins) Précompte mobilier 30%	-73 125 €	
Distribution nette à l'actionnaire	170 625 €	221 590,91 €
(moins) Droit d'enregistrement	-50 €	-35 000 €
Net reçu par l'actionnaire	170 575 €	186 590,91 €

Dans le prolongement de l'exemple ci-dessus, une question intéressante peut être de savoir si la société ne doit pas adapter ses règles d'évaluation et/ou reprendre des amortissements si les actionnaires ont pris la décision au cours de l'exercice X de liquider la société. La doctrine défend la thèse selon laquelle il devrait être possible, au cours de l'exercice X, au moment où la décision est prise de procéder à la liquidation, d'augmenter la valeur comptable de l'immeuble jusqu'à sa valeur de réalisation/valeur marchande estimée. Cela pourrait se faire soit en actant d'abord une plus-value et en la prélevant ensuite via le compte de résultat (via le crédit du compte 789 «prélèvement sur les réserves immunisées») sur les plus-values de réévaluation, soit en reprenant les amortissements «excessifs» actés sur l'immeuble. La plus-value latente deviendrait ainsi imposable au cours de l'exercice X et une réserve de liquidation pourrait encore être constituée pour cet exercice, après quoi la société peut être liquidée au cours de l'exercice X+1¹³. L'avantage fiscal devient en l'occurrence encore plus important parce que le droit d'enregistrement proportionnel peut alors¹⁴, dans certains cas, être ramené au droit fixe général de 50 euros¹⁵. Le Service des Décisions Anticipées ne s'est pas encore prononcé sur cette technique.

3. Vente d'une participation par une société holding : une réserve de liquidation peut-elle être constituée à partir de la plus-value réalisée ?

Seules les sociétés qui sont petites au sens de l'article 15, § 1^{er} - 6 C. soc. peuvent bénéficier du régime de la réserve de liquidation. Dans le chef des sociétés liées, ces critères doivent être appliqués sur une base consolidée, ce qui signifie que les sociétés liées qui dépassent plus d'une des limites de l'article 15, § 1^{er} C. soc. sur une base consolidée ne peuvent pas constituer de réserve de liquidation¹⁶.

Pour déterminer si une société est petite, il est uniquement tenu compte du dernier exercice clôturé, mais si le fait de dépasser ou de ne plus dépasser les limites diffère par rapport à l'année précédente, le « changement » de catégorie ne pourra avoir lieu que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs.

13 G. BATS, *Uitbreng in natura en de roerende voorheffing in samenloop met de uitkering van liquidatiereserve*, Accountancy Actualiteit, 2017, 13.

14 7% ou 10% en Flandre. 12,5% à Bruxelles et en Wallonie.

15 Article 2.9.1.0.4 CFF.

16 Une société est petite si, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, elle ne dépasse pas plus d'une des limites suivantes : le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle ne dépasse pas 50 équivalents temps plein inscrits la banque de données DIMONA, le chiffre d'affaires annuel (hors TVA) ne dépasse pas 9 000 000 euros et le total du bilan ne dépasse pas 4 500 000 euros.

On peut présenter cela comme suit :

Année	1	2	3	4	5	6	7	8	9
>1 limite dépassée	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Non	Non
	Petite	Petite	Petite	Grande	Grande	Grande	Petite	Petite	Petite

Ce qui précède est particulièrement important pour les sociétés holding (avec peu ou pas de personnel propre) qui étaient à la tête d'un groupe qui dépassait plus d'une des limites de l'article 15 C. soc. et qui ont vendu toutes leurs participations au cours d'un exercice. A la fin de cet exercice, ces sociétés holding ne dépassent généralement plus qu'une seule des trois limites (à savoir le total du bilan) sur une base individuelle.

Cette problématique a récemment été soumise au Service des Décisions Anticipées qui a publié deux décisions anticipées à ce sujet¹⁷.

Se référant à l'avis CNC 2017/10 du 19 avril 2017, le Service des Décisions Anticipées considère que si une modification du lien est intervenue au cours de l'exercice, elle influence la méthode selon laquelle les critères de taille doivent être appliqués pour l'exercice concerné. Si une société n'est plus liée à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille doit se faire sur une base individuelle et ce, également pour les années précédentes. Si une société est une société mère à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille se fait sur une base consolidée (ou agrégée) et ce, également pour les années précédentes, que la société ait été ou non une société mère au cours de ces années.

Illustrons cela à l'aide d'un exemple. La société holding A doit être considérée comme petite sur une base individuelle et ce, pour les exercices X, X-1 et X-2. Compte tenu de ses participations dans les filiales B et C, toutefois, elle n'est pas « petite » sur une base consolidée. Avant la fin de l'exercice X, A vend ses participations dans B et C. Suite à la vente, A ne possède plus, à la fin de l'exercice X, aucune participation dans d'autres sociétés et est à nouveau « petite » parce que les critères de taille peuvent également s'appliquer sur une base non consolidée pour les exercices X-1 et X-2. Les décisions anticipées confirment que A est autorisée à constituer une réserve de liquidation pour l'exercice X à partir du bénéfice réalisé sur la vente des parts de B et C.

Ces décisions anticipées prouvent dès lors qu'une bonne planification est importante lorsqu'une société holding envisage de vendre toutes ses participations et risque de ce fait de redevenir « petite ». A cet égard, il convient de prêter une attention particulière au timing des ventes si les participations sont vendues en plusieurs phases, car si ces ventes ne sont pas correctement structurées, la société risque de ne pas pouvoir constituer de réserve de liquidation pour une partie de la plus-value. A terme, cette réserve de liquidation peut être distribuée à un taux préférentiel¹⁸ à la personne physique – actionnaire.

Philip HAAGDORENS et Alix STOCKMAN
Finvision

¹⁷ Décision anticipée n° 2018.0339 du 5 juin 2018 et Décision anticipée n° 2018.0563 du 4 septembre 2018.

¹⁸ Au taux de 10% si la société holding est liquidée au cours d'un exercice ultérieur ou au taux de 15% si les réserves de liquidation sont distribuées aux actionnaires après cinq ans.