



# IDEFISC

A l'occasion de l'attribution des Legal Awards ce 6 février 2006, le titre de ... " The Tax Law Firm of the Year " a été décerné à l'Association Afschrift

Mars 2006

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 55 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Mars 2006 - info@afschrift.be

### Editorial

## Réclamer au fisc les honoraires de son avocat ?

La question de la récupération des honoraires d'avocat à charge de la partie qui perd un procès se pose avec de plus en plus d'acuité. La Cour de cassation a

“

*On peut dès lors se demander si les contribuables ne pourraient pas réclamer l'indemnisation de leurs honoraires d'avocat en matière fiscale.*

”

reconnu le fondement d'actions tendant à ce remboursement d'honoraires en matière de responsabilité contractuelle, et tout porte à croire que cette jurisprudence sera étendue à la matière de la responsabilité aquilienne.

Il suffit donc qu'une faute soit commise par une des parties en cause et que cette faute soit en relation avec le dommage que constituent les frais de défense supportés par l'autre partie, pour que la responsabilité soit engagée.

On peut dès lors se demander si les contribuables ne pourraient pas réclamer l'indemnisation de leurs honoraires d'avocat en matière fiscale.

La question est évidemment de savoir si, pour l'administration fiscale, le seul fait d'imposer à tort constitue ou non une faute. Il est possible que l'administration invoquera une certaine jurisprudence relative à la situation d'une administration «normalement prudente et diligente» pour imposer au contribuable la preuve, qu'outre l'illégalité de

l'imposition, il faudrait encore un comportement négligeant ou téméraire de la part de l'administration.

Cet avis ne doit pas être partagé. En matière d'impôt sur les revenus, le fait de réclamer un impôt implique un enrôlement, qui constitue une décision administrative. L'administration a l'obligation d'appliquer la loi, en taxant tout ce qui doit l'être, et en ne taxant pas tout ce qui n'est pas prévu par la loi. Il lui appartient de faire un raisonnement au départ de faits établis, pour, par un syllogisme, mécanisme juridique

tout à fait habituel, en déduire ou non l'application d'une loi d'impôt. Cela suppose que si elle taxe à tort, elle commet nécessairement une erreur de fait (quant au point de départ de la déduction), ou une erreur de droit (quant à l'application du texte légal).

Une erreur est une faute, sauf lorsqu'elle est invincible. L'administration doit dès lors être considérée comme engageant sa responsabilité à l'égard du contribuable, chaque fois qu'elle impose à tort, sauf si elle démontre le caractère invincible de cette erreur, ce qui sera en général malaisé.

Les contribuables doivent dès lors envisager sérieusement la possibilité de réclamer à l'administration le remboursement de leurs frais de défense, en tout cas lorsqu'ils sont contraints d'agir devant les tribunaux pour faire valoir leurs droits.

Thierry AFSCRIFT





## Sommaire

Amnistie fiscale bis: rien de bien neuf	03
Comment éviter la cotisation subsidiaire ?	04
Appliquer la bonne disposition n'est pas qu'une question de bon sens : c'est la loi	05
Dividendes français: à force de sagesse on pourrait devenir blâmable...	06
La deuxième mort de la théorie de la «réalité économique»	08
Rachat d'actions propres: étonnante décision de la Cour d'appel de Liège	09
Réduction des droits de donations en région wallonne	10
Renseignements obtenus auprès de banques: le fisc ne peut pas faire n'importe quoi	12
La suppression des titres au porteur	13
Dossier KB-LUX : l'Etat encore sanctionné	14
Dépenses non justifiées et cotisation spéciale	14
Gestion normale du patrimoine	15
Carrousel TVA et bonne foi	16

## Amnistie fiscale bis : rien de bien neuf

La loi-programme du 27 décembre 2005 permet au contribuable de réparer le manquement consistant à ne pas avoir déclaré tous ses revenus.

*“ La loi revient purement et simplement à rétablir, pour une période limitée, la règle antérieure permettant de déclarer, sans risque de pénalité administrative, des revenus omis précédemment. ”*

Il s'agit en fait exclusivement de recréer la possibilité, qui existait jusqu'au 1er janvier 2004 en vertu de dispositions purement administratives, de déclarer spontanément à l'administration des revenus omis dans des déclarations précédentes. Avant l'entrée en vigueur de la DLU, il était en effet possible pour un contribuable n'ayant fait l'objet d'aucun contrôle ou d'aucune annonce de contrôle, de déclarer spontanément des revenus antérieurement omis, et de payer exclusivement l'impôt élué, sans aucune pénalité.

Cette possibilité avait été supprimée du commentaire administratif avec l'entrée en vigueur de la Déclaration Libératoire Unique.

Il n'empêche que, dans la pratique, on conçoit difficilement d'empêcher les contribuables de venir déclarer eux-mêmes à l'administration qu'ils ont négligé, volontairement ou non, de déclarer précédemment des revenus. La seule question qui se posait était celle de savoir si l'administration allait ou non appliquer des majorations à titre de sanction dans ce cas. En l'absence de position officielle de l'administration, ces questions se négociaient au cas par cas.

La loi revient purement et simplement à rétablir, pour une période limitée, la règle antérieure permettant de déclarer, sans risque de pénalité administrative, des revenus omis précédemment.

Ce n'est donc en rien une révolution, ni même un progrès par rapport à la situation qui prévalait avant la Déclaration Libératoire Unique.

Cette possibilité est ouverte tant pour les personnes physiques que pour les sociétés. Cette mesure ne concerne pas exclusivement l'impôt sur les revenus, mais également la TVA.

Cette mesure ne s'applique pas en tant que telle aux droits de succession. Dans l'exposé des motifs, le gouvernement précise envisager « d'entamer des discussions avec les régions en vue d'arriver à un ajout important à cette nouvelle possibilité de ré-

gularisation en matière de droits de succession ».

Ultérieurement, le Ministre des Finances a revu sa position, qui semble désormais être que les autorités fédérales sont compétentes, sans qu'il ne soit nécessaire de passer par les autorités régionales, dans la mesure où il n'y a pas d'exonération des droits de succession. Dans le cadre de cette régularisation des droits de succession sont donc dus au taux normal, contrairement à ce que prévoyait la DLU.

La régularisation se fait au tarif d'imposition ordinaire, si la déclaration est introduite au plus tard le 30 juin 2006, au tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 5 points, si la déclaration intervient à partir du 1er juillet 2006 jusqu'au 31 décembre 2006 et, majoré de 10 points, si la déclaration est introduite à partir du 1er janvier 2007.

Notons en outre que cette déclaration de régularisation reste sans effets en matière sociale.

Comme ce fut le cas dans le cadre de la DLU, les contribuables qui décident d'introduire une déclaration et paient le prélèvement qui en résulte se voient attribuer une immunité pénale pour la catégorie des prélèvements auxquels cette déclaration se rapporte.

En conclusion, la nouvelle loi revient finalement à rétablir une situation existante auparavant, avec les mêmes zones d'ombre que dans le cadre de la législation relative à la DLU.

Thierry AFSCHRIFT



## Comment éviter la cotisation subsidiaire ?

Si l'administration fiscale ne respecte pas certaines règles au cours de la procédure de rectification et d'imposition du contribuable, l'imposition qui en découle sera en principe annulée pour violation d'une disposition légale. Tel est le cas si l'administration n'a pas envoyé d'avis de rectification ou de décision de maintien de la taxation, si elle n'a pas motivé la rectification de manière suffisante ou encore si elle a établi une imposition arbitraire.

L'administration pourra toutefois enrôler une nouvelle imposition après annulation, en respectant les règles légales.

Si l'imposition est annulée par la décision du directeur régional, l'administration pourra réenrôler sur la base de l'article 355 du CIR, dans les six mois suivant la date de la décision directoriale.

Si l'imposition a été annulée par le tribunal ou la Cour d'appel, l'administration pourra proposer à la juridiction une cotisation subsidiaire à charge du même contribuable et en raison des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale, conformément à l'article 356 du CIR.

Cette possibilité de présenter à la juridiction une cotisation subsidiaire est toutefois limitée. L'article 356 du CIR dispose en effet que l'administration peut présenter à la juridiction saisie une cotisation subsidiaire « lorsqu'une décision du directeur des contributions [...] fait l'objet d'un recours en justice [...] ».

“

*Prendre l'initiative du recours judiciaire alors que l'administration n'a pas statué sur la réclamation permet d'éviter une cotisation subsidiaire*

”

Une cotisation subsidiaire ne peut ainsi être présentée à la juridiction que si le recours fait suite à une décision directoriale. Le législateur a omis de considérer

le cas où le contribuable introduit un recours judiciaire à défaut de décision directoriale rendue dans les six ou neuf mois suivant l'introduction de sa réclamation.

L'impossibilité pour l'administration de présenter une cotisation subsidiaire dans ce cas a été confirmée par le Ministre des finances ainsi que par la jurisprudence. Prendre l'initiative du recours judiciaire alors que l'administration n'a pas statué sur la réclamation permet d'éviter une cotisation subsidiaire

La Cour d'arbitrage a récemment jugé que l'article 356 du CIR n'est pas discriminatoire et qu'il appartient au législateur de décider si la possibilité de présenter une cotisation subsidiaire devait ou non être étendue au cas où le contribuable a introduit un recours judiciaire avant décision directoriale.

Valérie-Anne de BRAUWERE



## Appliquer la bonne disposition n'est pas qu'une question de bon sens : c'est la loi

En matière de commissions payées à une société belge, il n'est pas rare de voir l'administration invoquer l'article 49 du CIR

“

*Si une entreprise belge consent un avantage anormal comme par exemple des management fees excessifs et qu'il est taxé dans le chef du bénéficiaire, la déductibilité de cet avantage doit être maintenue dans son chef.*

”

en vue de rejeter la déduction de la dépense lorsqu'elle estime que celle-ci ne correspond à aucune contre-prestation réelle.

Cette position administrative est contraire à l'article 26 du Code des Impôts sur les Revenus qui vise l'hypothèse où une entreprise consent des avantages anormaux ou bénévoles.

Ainsi, lorsqu'une entreprise en Belgique accorde pareils avantages, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf lorsqu'ils sont intervenus pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.

En d'autres termes, in concreto, l'application de cette règle aboutit à taxer celui qui a supporté la

dépense consentie de façon anormale ou bénévole puisqu'elle est réincorporée dans son bénéfice.

L'article 26 CIR prévoit expressément que les avantages anormaux ou bénévoles seront réincorporés dans le bénéfice imposable de celui qui les a consentis, **sauf si ces avantages sont intervenus dans la base imposable du bénéficiaire.**

La ratio de cette exception est d'éviter une double taxation illicite. En effet, le législateur a considéré que lorsque l'avantage anormal ou bénévole intervient pour déterminer la base imposable du bénéficiaire, il ne peut être repris dans la base imposable de celui qui l'a supporté.

L'administration ne recourt jamais à cette disposition lorsque l'avantage anormal ou bénévole a été octroyé à un bénéficiaire qui est une société belge.

En effet, dans cette hypothèse, même si la dépense constitue un avantage anormal ou bénévole, elle ne sera pas réincorporée dans la base imposable de celui qui l'a consentie puisque, le bénéficiaire étant une société

belge, cette dépense est nécessairement intervenue pour déterminer le revenu imposable de ce dernier.

Partant, en n'appliquant pas l'article 26, disposition prévue à cet effet, mais en choisissant de recourir à l'article 49, l'administration aboutit à la situation que le législateur a voulu éviter, soit une double taxation tant dans le chef de celui qui a octroyé l'avantage que dans celui qui en a bénéficié.

Si une entreprise belge consent un avantage anormal comme par exemple des management fees excessifs et qu'il est taxé dans le chef du bénéficiaire, la déductibilité de cet avantage doit être maintenue dans son chef.

Le Tribunal de 1ère instance de Liège qui a considéré que l'administration ne pouvait recourir à l'article 49 CIR dans pareille situation mais bien à l'article 26 CIR.

Aux termes d'une longue et très motivée démonstration, le Tribunal de 1ère instance de Liège a, dans un jugement du 11 octobre 2004, considéré que l'approche 'exclusiviste' de l'administration fiscale devait être rejetée. Selon le Tribunal, le Code des Impôts sur les Revenus ne peut être envisagé que de manière globale et doit être considéré comme un tout qui se veut cohérent.

Dans la mesure où une disposi-

tion est prévue par le Code (soit l'article 26) qui vise la situation où une « libéralité » est consentie par une entreprise au profit d'une autre, seule cette mesure est applicable lorsque cette hypothèse est rencontrée.

Ce n'est pas parce que les articles 26 et 49 ne se situeraient pas dans la même section du Code que ceux-ci ne sont pas liés entre eux. Au contraire, l'administration fiscale doit tenir compte des liens existant entre les différentes dispositions du CIR.

Il en va a fortiori de la sorte selon le Tribunal puisque l'article 26 est lié à l'article 49.

L'article 26 débute en effet en ces termes : « sous réserve de l'article 54 ».

Cette dernière disposition, relative à la déduction de frais professionnels, se situe dans la même section que l'article 49.

Le Tribunal de 1ère instance de Liège en a conclu que l'article 26 doit être préféré lorsque l'hypothèse visée est rencontrée et que l'administration ne peut recourir à l'article 49 du CIR à moins de violer le Code des Impôts sur les Revenus.

En conclusion, l'administration doit respecter la hiérarchie existante entre les normes du Code. Le fisc ne peut nier celle-ci en justifiant une taxation - sur base d'une disposition - que le Code a

par ailleurs voulu éviter.

Ces décisions doivent évidemment être favorablement accueillies. Si une entreprise concède un avantage anormal ou bénévole (dépense supportée sans réelle contrepartie), seul l'article 26 du Code des Impôts sur les Revenus est applicable.

Cet avantage pourra dès lors être réincorporé dans son bénéfice imposable sauf s'il est également intervenu pour déterminer le revenu imposable du bénéficiaire (ce qui sera nécessairement le cas lorsqu'il s'agit d'une société belge). L'administration doit se référer à l'article adéquat du Code même si cela l'empêche de taxer deux fois.

Sabrina SCARNA



## Dividendes français : à force de sagesse on pourrait devenir blâmable...

Suite à l'opération de rachat par SUEZ des minorités d'ELECTRA-BEL, bon nombre d'actionnaires belges, y compris quelques communes, détiendront, dans leur portefeuille, des actions françaises.

*Le refus de l'application du régime de la QFIE sur les dividendes d'origine étrangère pourrait être considéré comme contraire au droit européen.*

Pour un résident belge, devenir actionnaire d'une société française n'est pas sans conséquences fiscales.

En effet, selon l'administration fiscale, des résidents belges recevant des dividendes français, sont soumis à la fois à l'impôt belge et français : contrairement aux dividendes belges qui ne doivent plus être déclarés, les dividendes étrangers, y compris des dividendes français, doivent être déclarés à l'impôt en Belgique, bien que ces dividendes aient fait déjà l'objet d'un prélèvement à l'étranger.

Le refus de l'application du régime de la QFIE sur les dividendes d'origine étrangère pourrait être considéré comme contraire au droit européen.

Jusqu'à présent, la plupart des actionnaires belges recevant des dividendes français ont demandé, dans leur déclaration fiscale, l'application d'un crédit d'impôt de 15 % et ce, suite à l'article 15, 3° de la convention entre la Belgique et la France, tendant à éviter la double imposition. Or, l'administration a procédé à la taxation sans tenir compte, dans ces cas, de la QFIE.

Les règles conventionnelles conduisent toutefois à distinguer, suivant qu'il s'agit de revenus pour lesquels le droit d'imposer est attribué à titre exclusif à l'un

éviter par le biais du système de l'imputation des crédits d'impôts prévu à l'article 19 A, § 1 et B1.

L'article 19 A, alinéa 2 prévoit que pour les dividendes et intérêts recueillis par d'autres résidents de la Belgique, l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part du précompte mobilier perçu au taux normal et, d'autre part la quotité forfaitaire d'impôts étrangers déductibles dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 % dudit montant net.

L'administration rejette toutefois l'application de la QFIE, en invoquant l'abolition du système en Belgique.

malgré l'abrogation en droit interne, la Belgique est obligée d'accorder la QFIE aux dividendes d'origine américaine, parce que la Belgique s'est engagée, dans l'article 23 de la convention préventive de la double imposition avec les Etats-Unis, à accorder la QFIE, en tenant compte de toutes les modifications ultérieures en droit interne qui ne font pas obstacle à son principe.

C'est à juste titre que le Tribunal estimait qu'en n'accordant pas l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôts étrangers, telle que prévue par la convention préventive de double imposition conclue avec les Etats-Unis, la Belgique ne respecte pas les engagements pris et coulés dans un traité qui doit être considéré, selon la jurisprudence bien établie, comme ayant la primauté par rapport à la loi interne.

La position de l'administration fiscale pose également problème au niveau du droit fiscal européen, étant donné que le traitement inégal des dividendes étrangers crée une sérieuse entrave à la libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne, consacré par l'article 56, al. 1 du Traité.

Dans l'affaire MANNINEN (contre la FINLANDE), la Cour de Justice Européenne a statué qu'en tout état de cause, « au regard de l'article 58, § 1, sous A, CE, le principe de territorialité

“

*L'administration rejette toutefois l'application de la QFIE, en invoquant l'abolition du système en Belgique.*

”

des deux Etats contractants ou, au contraire de revenus pour lesquels ce droit est partagé entre ces deux Etats.

Conformément aux articles 15 et 16 de la convention conclue entre la France et la Belgique, le régime de la taxation partagée entre les deux Etats concerne les dividendes et les intérêts. Dans ce cas, la double imposition est

Or, cet élément reste sans incidence, étant donné que la convention internationale a un effet direct dans l'ordre juridique belge.

Notons à cet égard que dans une situation similaire avec des dividendes d'origine américaine, le Tribunal de 1ère instance de Liège a considéré, dans son jugement du 14 octobre 2003, que

ne saurait justifier un traitement différent des dividendes distribués par des sociétés établies en Finlande et ceux versés par les sociétés ayant leur siège social dans d'autres Etats membres, si les catégories de dividendes concernés par ces différences de traitement partagent la même situation objective. »

Dans un jugement récent, le Tribunal de 1ère instance de Gand a décidé de poser une question préjudicielle à ce sujet, à la Cour de Justice Européenne. La question est formulée comme suit : « l'article 56, alinéa 1 du Traité européen (du temps des faits litigieux, l'article 73 B 1 du Traité) doit-il être interprété de sorte qu'une limitation provenant d'une disposition dans la législation sur l'impôt sur les revenus dans un Etat membre (en l'occurrence la Belgique) par laquelle aussi bien les dividendes sur actions des sociétés établies dans cet Etat membre que les dividendes sur des actions de société qui n'y sont pas établies sont soumises au même tarif uniforme dans le chef des actionnaires, alors que pour les dividendes des actions de sociétés non-établies dans cet Etat membre, une prise en compte du précompte appliqué dans cet autre Etat membre est interdite » ?

La réponse pourrait avoir comme effet une remise en cause définitive de la position de l'administration fiscale.

Vu ces évolutions récentes, les contribuables belges se trouvant dans une situation similaire pourraient dès lors avoir intérêt à continuer à demander l'application de la QFIE.

Filip GODDEVRIENDT



## La deuxième mort de la théorie de la « réalité économique »

On se souvient qu'au début des années 1990, et suite à la confirmation par la Cour de cassation de sa jurisprudence traditionnelle «Brepols», notamment par l'arrêt «VieuxSaint-Martin», l'administration fiscale avait obtenu le vote, en 1992, d'une «mesure générale anti-abus».

Ce texte visait à réduire, dans des cas bien précis, la possibilité pour le contribuable, de «choisir la voie la moins imposée» en accomplissant des actes volontairement dans le but d'éviter l'impôt.

La rédaction de ce texte, objet d'un compromis politique, ne permet toutefois à l'administration que d'invoquer l'inopposabilité de la qualification d'un acte accompli par le contribuable, et non de cet acte lui-même. La doctrine majoritaire avait, d'emblée, fait remarquer que cela ne permettait pas de faire revivre la théorie de la réalité économique, seule la réalité juridique étant prise en compte, puisque la loi obligeait l'administration, si elle voulait invoquer une autre qualification d'un acte, à se fonder sur une qualification respectant les effets juridiques (et non économiques) de l'acte.

*Par un arrêt de principe important, rendu le 4 novembre 2005, la Cour de cassation a rejeté toute prétention de l'administration à cet égard en condamnant fermement et espérons le définitivement la théorie de la réalité économique.*

Une partie de la doctrine, surtout néerlandophone, avait tenté de faire revivre la théorie de la fraude à la loi, suivant laquelle l'administration aurait pu imposer un acte

ayant le même objet économique que l'acte accompli par le contribuable. Certains avaient à cette occasion invoqué sous une autre

forme la théorie ancienne de la réalité économique, rejetée par la Cour de cassation.

Par un arrêt de principe important, rendu le 4 novembre 2005, la Cour de cassation a rejeté toute prétention de l'administration à cet égard en condamnant fermement et espérons le définitivement la théorie de la réalité économique.

Elle a décidé, explicitement, «qu'il découle de l'article 344, § 1er du Code comme des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1993 ... que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et que celle-ci ne peut, partant, lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte».

En d'autres termes, l'administration ne peut substituer à un acte accompli par le contribuable, même dénué d'objectifs économiques, un autre acte. Elle ne peut même pas donner à l'acte accompli par le contribuable une autre qualification que celle choisie par lui, sauf dans les hypothèses, en réalité très exceptionnelles, où la qualification donnée par l'administration répondrait, elle aussi, aux effets juridiques voulus par le contribuable.

C'est donc bien là une nouvelle condamnation de la théorie de la réalité économique. La Cour de cassation reste fidèle à ses principes, suivant lesquels seule la réa-

lité juridique peut-être invoquée. C'est un nouvel appui important pour ceux qui choisissent légalement «l'évitement de l'impôt».

Thierry AFSCHRIFT



## Rachat d'actions propres : étonnante décision de la Cour d'appel de Liège

L'administration a tenté, à plusieurs reprises, de requalifier, en vertu de l'article 344 CIR, le rachat d'actions propres en distribution de dividendes.

Nous avons déjà eu l'occasion de commenter les différents échecs judiciaires du fisc à ce propos. L'arrêt rendu par la Cour d'ap-

pel de Liège le 5 octobre dernier étonne à plus d'un titre.

Il s'agissait d'une SPRLU ayant procédé à un rachat d'actions

propres que l'administration requalifiait en une distribution de dividendes.

Le contribuable faisait d'abord valoir un argument fondé sur la prescription, l'article 358, § 1er CIR invoqué par le fisc, et donc le délai extraordinaire d'imposition qu'il implique, ne pouvant s'appliquer à défaut d'infraction.

Allant à l'encontre d'une jurisprudence constante, la Cour d'appel de Liège estime que cette disposition n'implique pas que l'on recherche l'existence d'une intention frauduleuse, mais qu'il suffit de contrôler s'il a été contrevenu aux dispositions de l'arrêté d'exécution en matière de précompte mobilier.

La cour d'appel de Liège donne à l'article 344 CIR une portée inconciliable avec la jurisprudence récente de la Cour de cassation.

*La cour d'appel de Liège donne à l'article 344 CIR une portée inconciliable avec la jurisprudence récente de la Cour de cassation.*

Or, la jurisprudence et la doctrine considèrent classiquement que l'article 344 CIR ne s'applique qu'en cas d'évitement et que

cet élément n'emporte pas la constatation d'une infraction aux dispositions du Code.

L'article 358 CIR ne pouvait donc être appliqué en l'espèce et la cotisation aurait dû être déclarée prescrite.

Dans cette décision, la Cour d'appel de Liège affirme également que la requalification visée par l'article 344 CIR ne suppose pas que tous les effets juridiques de l'acte initial soient respectés et maintenus, sous peine de vider cette disposition de sa substance, alors que selon la Cour d'appel « son contenu tend à attacher des effets juridiques différents à l'opération requalifiée par rapport à celle présentée au fisc ». Cette interprétation est à nouveau en contradiction avec la doctrine et la jurisprudence.

L'article 344 CIR permet effectivement de requalifier une opération, mais cette requalification doit nécessairement respecter les effets juridiques externes des actes posés, ce que nie l'arrêt analysé.

La Cour d'appel de Liège n'en était pas à son coup d'essai dans cette matière, ayant déjà rendu un arrêt en septembre 2004 ayant donné lieu à cassation le 4 novembre dernier.

La Cour de cassation a très clairement précisé que l'article 344 CIR supposait que l'on puisse donner à cet acte une autre qualification sans modifier les effets de l'acte.

Le raisonnement de la Cour d'appel de Liège, dans son arrêt du 5 octobre 2005, devrait donc faire l'objet d'une nouvelle censure de la Cour de cassation.

Sophie VANHAELST



## Réductions des droits de donations en région Wallonne

On l'attendait depuis plusieurs mois, c'est à présent chose faite : par son décret du 15 décembre 2005, la Région wallonne a réduit les taux des droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles. Elle n'a toutefois que partiellement suivi l'exemple que lui offrait depuis un certain temps déjà les deux autres régions du pays.

En effet, la réglementation wallonne se démarque à la fois quant aux taux retenus, et quant au champ d'application des réductions de droits consenties.

Comme dans les deux autres Régions, la nouvelle réglementation wallonne prévoit un taux unique de 3 % sur les donations en ligne

directe, entre époux et entre cohabitants. Elle consacre par contre un taux spécial de 5 % sur les « donations entre frères et sœurs, et entre oncles et tantes et neveux ou nièces », qui n'est pas prévu dans les deux autres réglementations régionales. Dans tous les autres cas, c'est le taux de 7 % qui est applicable.

Cette particularité quant aux taux retenus par le législateur wallon sera sans doute sans grande conséquence pratique.

La région wallonne se démarque des deux autres régions quant à la réduction des droits de donation en se montrant plus restrictive quant aux actions concernées. Il est regrettable qu'elle n'ait pas saisi l'intérêt économique de l'assouplissement de cette mesure comme l'ont fait la Flandre et Bruxelles

Par contre, le champ d'application du régime de réduction des droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles paraît nettement plus limité que dans les deux autres Régions : les donations portant sur des actions, obligations et autres instruments financiers ne bénéficient des taux réduits susvisés qu'à la double condition :

- que ces titres émanent d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ;

- et que cette société exerce, «elle-même ou elle-même et ses filiales, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office, à titre principal, sur une base consolidée pour la société et ses filiales, pour l'exercice comptable en cours de la société et pour chacun des deux derniers exercices comptables de la société clôturés au moment de l'acte».

Il en résulte que tant les titres des sociétés hors Union européenne que les titres des sociétés holding pures sont exclus du bénéfice des taux réduits. Cette double exclusion est fort regrettable et conduira les assujettis wallons, dans bon nombre de cas, à accorder leur préférence, comme par

défunt, visant à un certain allègement de la charge fiscale pesant sur ces opérations.

Il consacre enfin un chapitre entier à «la simplification des transmissions d'entreprises en ce qui concerne les droits de succession et les droits de donation», qui est une refonte complète du régime prévu par les articles 140bis et suivants du Code des droits d'enregistrement et par l'article 60bis du Code des droits de succession. Le nouveau régime se caractérise par le fait que le taux d'imposition est à présent réduit à 0 %, et non plus 3 % comme dans le passé. Le bénéfice de ce taux est toutefois subordonné à un ensemble de conditions très précises.

festé dans les délais susvisés est enfin prévue à partir du 1er janvier 2015.

Ainsi qu'indiqué lors de notre journée d'étude du mois d'octobre, la suppression prochaine des titres au porteur en droit belge n'implique pas nécessairement la perte de tout anonymat, mais les solutions envisageables à cet égard doivent être soigneusement examinées, au regard notamment de la réglementation existante en matière de blanchiment.

Martin VANBEIRS



“

*La région wallonne se démarque des deux autres régions quant à la réduction des droits de donation en se montrant plus restrictive quant aux actions concernées. Il est regrettable qu'elle n'ait pas saisi l'intérêt économique de l'assouplissement de cette mesure comme l'ont fait la Flandre et Bruxelles*

”

le passé, aux donations manuelles ou devant certains notaires étrangers, qui échappent à toute imposition.

Le décret du 15 décembre 2005 comprend par ailleurs des modifications des taux des droits d'enregistrement et des droits de succession en cas de transfert de l'habitation du donateur ou du

La nouvelle réglementation est entrée en vigueur le jour de sa publication au Moniteur, soit le 23 décembre 2005, à l'exception de son dernier chapitre, qui est applicable depuis le 1er janvier 2006.

Une procédure de vente des droits attachés aux titres dont le titulaire ne se serait pas mani-

## Renseignements obtenus auprès de banques : le fisc ne peut pas faire n'importe quoi

Il n'y a pas en Belgique de véritable secret bancaire, mais une forme de protection des comptes bancaires du contribuable vis à vis des autorités fiscales.

L'article 318 CIR interdit à l'administration d'interroger une banque sur la situation de l'un de ses clients et un contribuable n'est pas obligé de fournir ses extraits bancaires.

Cette règle connaît des exceptions. En effet, dans le cadre d'une situation indiciare, le contribuable peut être amené à devoir fournir des extraits de compte afin de justifier d'un déficit indiciare. S'il utilise un compte mixte, c'est-à-dire à la fois professionnel et privé, il peut être amené également à fournir les extraits de compte, compte tenu du caractère professionnel de celui-ci.

Dans le cadre d'une réclamation, l'inspecteur en charge de celle-ci peut interroger la banque en relation avec l'objet de la réclamation.

Dans l'hypothèse du contrôle d'une banque, l'administration

n'est pas fondée à recueillir, dans les comptes, livres et documents de l'établissement bancaire, des renseignements en vue de l'imposition de ses clients, sauf lorsque ce contrôle lui permet de suspecter des mécanismes particuliers de fraude fiscale.

La tentation est évidemment grande pour l'administration lorsqu'elle contrôle un individu d'obtenir des renseignements sur sa situation bancaire.

Elle n'est cependant pas autorisée à faire n'importe quoi.

“

*L'ISI ne peut avoir accès aux données bancaires du contribuable simplement parce qu'elle agit dans le cadre d'une législation autre que celle relative aux impôts directs.*

”

L'ISI ne peut avoir accès aux données bancaires du contribuable simplement parce qu'elle agit dans le cadre d'une législation autre que celle relative aux impôts directs.

La Cour d'appel de Mons l'a rappelé dans un arrêt du 21 septembre 2005.

L'administration avait obtenu d'une banque des éléments dans le cadre d'une enquête en matière de taxe sur les opérations de bourse. Sur base de ces éléments, elle avait jugé que les investissements du contribuable dans une sicav reposaient sur

une simulation volontaire et avait refusé la déduction, au titre de RDT, des dividendes versés par cette sicav.

Parmi les différents arguments invoqués, le contribuable soulève l'illégalité des preuves, au motif que les éléments obtenus à la suite d'une enquête en matière de taxe sur les opérations de bourse ne pouvaient fonder une taxation à l'impôt des sociétés.

La Cour relève à juste titre que tout renseignement, pièce, procès-verbal ou acte découvert ou

obtenu dans l'exercice de ses fonctions par un agent d'une administration fiscale de l'Etat, soit directement, soit par l'entremise d'un de ses services ou administrations, peut être invoqué par l'Etat pour la recherche de toute somme d'impôt dû en vertu des lois d'impôt.

Ce principe général comporte cependant des restrictions parmi lesquelles l'article 224 du Code 1964, devenu l'article 318 CIR 92, qui n'autorise pas l'administration à recueillir dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, des renseignements en vue de l'imposition de ses clients.

Selon la Cour d'appel de Mons, cette disposition empêche l'inspection spéciale des impôts de faire usage des renseignements obtenus auprès de la banque par une autre administration dans les cas où elle n'aurait pas pu les obtenir directement.

L'administration n'aurait pas pu obtenir ces renseignements directement, de sorte que la taxation est entachée d'illégalité, ce que relève la Cour d'appel de Mons.

Les preuves ont été obtenues de manière illégale.

Cet arrêt doit évidemment être approuvé. Ce n'est pas parce que l'inspection spéciale des impôts agit dans le cadre d'une législation autre que l'application des impôts directs qu'elle retrouve des pouvoirs qui ne lui sont pas reconnus en matière de contributions directes.

Sophie VANHAELST



## La suppression des titres au porteur

Le Parlement a adopté fin décembre le projet de loi visant à supprimer les titres au porteur, projet qui avait fait l'objet de la dernière après-midi d'étude organisée par Idefisc au mois d'octobre 2005.

Suppression des titres au porteur : le processus est en marche mais des solutions existent.

La loi du 14 décembre 2005 reprend pour l'essentiel les dispositions du projet, ce qui implique que de nouveaux titres au porteur ne pourront plus être émis, ni même délivrés, à partir du 1er janvier 2008. A la même date, tous les titres des sociétés cotées et les titres de la dette publique qui sont inscrits en compte-titres devront être convertis en titres dématérialisés.

Les autres titres au porteur devront être convertis au plus tard le 31 décembre 2013 ou le 31 décembre 2012, selon qu'ils ont été émis avant ou après la publication de la nouvelle loi. Si la conversion n'est pas demandée dans ce délai par le détenteur du titre, celui-ci sera alors converti de plein droit, tandis que les droits y attachés seront suspendus.

Une procédure de vente des droits attachés aux titres dont le titulaire ne se serait pas manifesté dans les délais susvisés est enfin prévue à partir du 1er janvier 2015.

*Suppression des titres au porteur : le processus est en marche mais des solutions existent.*

Ainsi qu'indiqué lors de notre journée d'étude du mois d'octobre, la suppression prochaine des titres au porteur en droit belge n'implique pas nécessairement la perte de tout anonymat, mais les solutions envisageables à cet égard doivent être soigneusement examinées, au regard notamment de la réglementation existante en matière de blanchiment.

Martin VANBEIRS



## Dossier KB-LUX : l'Etat encore sanctionné

Les décisions de Tribunaux de 1ère instance et de Cours d'appel vont majoritairement, dans le dossier KB-LUX, dans le sens de la thèse défendue par les contri-

“

*Dossier KBLux : sale temps pour l'administration.*

”

buables, soit que l'administration reste en défaut de prouver la détention du compte.

Dans la phase de taxation, l'administration s'est, on s'en souviendra, fondée exclusivement sur une fiche signalétique reprenant la situation d'un compte à un moment donné avec le titulaire du compte, son nom, son adresse, son domicile et sa date de naissance.

Ces documents ne sont pas établis sur du papier à entête KB-LUX et pourraient en réalité être confectionnés par n'importe qui.

Consciente de la faiblesse de cette pièce au titre de pièce probante fondant une taxation sur base de présomptions, l'administration a, dans certains dossiers, produit dans la phase judiciaire, c'est-à-dire après la taxation et après

le rejet de la réclamation, des pièces puisées dans le dossier judiciaire ouvert au nom de la KB-LUX, et plus particulièrement un ensemble de microfiches. L'administration prétend que ces pièces rapporteraient la preuve de la titularité des comptes et donc justifieraient sa taxation.

Dossier KBLux : sale temps pour l'administration.

Dans une décision du 20 septembre dernier, la Cour d'appel d'Anvers a estimé que ces pièces ne pouvaient pas fonder la taxation et convaincre la Cour, parce qu'elles étaient postérieures aux taxations enrôlées et ne pouvaient donc fournir la preuve de faits connus au moment des taxations.

La Cour d'appel s'est fondée sur une analyse de la notion de présomption de l'homme qui suppose un fait connu à l'origine du raisonnement, pour considérer qu'au moment de la taxation, l'administration ne disposait pas du moindre fait connu et que les microfiches produites ultérieurement ne pouvaient valoir comme preuves d'un fait connu au moment de la taxation.

La Cour d'appel sanctionne donc la production des microfiches litigieuses.

Par ailleurs, les derniers développements dans l'actualité, relatifs à l'instruction de ce dossier, font

encore planer quelques doutes complémentaires quant à la légalité de la production de ces microfiches et à leur origine.

Sophie VANHAELST



## Dépenses non justifiées et coti- sation spéciale

Le Tribunal de 1ère instance de Bruxelles a rendu un jugement relatif à l'application de l'article 219 du Code relatif à la cotisation spéciale sur commissions secrètes.

Cette disposition prévoit une cotisation distincte de 300 % établie à raison des dépenses visées à l'article 57 qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et de relevés récapitulatifs.

“

*Taxation à la cotisation spéciale sur commissions secrètes : soyez attentifs à la base de celle-ci.*

”

L'administration des contributions invoque régulièrement cette disposition lorsque, par exemple,

un avantage en nature n'a pas été calculé correctement selon elle, et ne figure pas pour la totalité du montant sur une fiche fiscale. Elle taxe alors cette différence au titre de commissions secrètes au taux de 300 %.

Taxation à la cotisation spéciale sur commissions secrètes : soyez attentifs à la base de celle-ci.

Elle avait fait application de cette disposition dans le dossier soumis au Tribunal de 1ère instance. Il s'agissait d'une société qui avait acheté du mobilier et l'avait amorti sur cinq an. Elle ne contestait pas que les meubles ainsi commandés et payés avaient été livrés chez son gérant.

Partant de cette constatation, l'Etat avait considéré que la société avait mis à disposition gratuite les meubles à son gérant, qu'il en résultait un avantage en nature et que, comme l'avantage en nature n'avait pas fait l'objet d'une fiche fiscale, il fallait le taxer à la cotisation spéciale sur commissions secrètes.

Le Tribunal n'a pas suivi l'administration dans cette voie en procédant à une analyse minutieuse de l'article 219 du Code qui vise donc la cotisation spéciale due sur des dépenses visées à l'article 57. Pour le Tribunal, il faut donc, pour que la cotisation spéciale soit susceptible de s'appliquer, être en présence d'une dépense. Or, l'avantage de toute

nature, dont le gérant aurait pu bénéficier dans les limites de l'évaluation prévues à l'article 36 du Code, ne procède pas, selon le Tribunal, d'une telle dépense dans le chef de la société, à déduire comme telle de ses bénéfices imposables, mais d'un simple manque à gagner : celui résultant de la gratuité de la mise à disposition des meubles.

Le Tribunal annule donc la cotisation spéciale sur commissions secrètes.

Sophie VANHAELST



## Gestion normale du patrimoine

Le tribunal de première instance de Bruxelles a eu à connaître récemment d'une affaire concernant le directeur d'une banque - qui était en même temps administrateur de celle-ci - qui avait acquis auprès de la société-mère de la banque, des actions représentatives du capital de cette dernière. Les actions avaient été acquises moyennant un prix conforme à la valeur vénale des titres, pour le paiement duquel le contribuable avait recouru à l'emprunt.

L'opération était intervenue dans le cadre d'un plan d'intéressement des dirigeants de la banque, de sorte que d'autres cadres de la banque avaient agi dans les

*Application de l'article 90,1° CIR : décision favorable au contribuable mais comme toujours dans cette matière les circonstances de fait sont déterminantes.*

mêmes circonstances. Les actions représentatives du capital de la banque n'étaient pas cotées, et il était prévu que les cadres acquéreurs devaient conserver celles-ci pendant une période bien précise et relativement longue, sauf en cas de perte des fonctions exercées au sein de la banque. Dans cette dernière hypothèse, la société-mère s'engageait à faire acquisition des titres à leur valeur vénale.

Quelques années après, la banque a été acquise par une société concurrente, et le contribuable a cédé ses actions à celle-ci, en réalisant une importante plus-value.

L'administration a taxé cette plus-value sur pied de l'article 80, 1°, du CIR, aux motifs que l'acquisition des titres n'avait pu être réalisée qu'en raison des liens professionnels qui unissaient le contribuable à la banque, alors qu'« aucun bon père de famille n'avait la possibilité d'acquérir de telles actions et dans de telles

quantités». Elle estimait en outre que les clauses contractuelles limitant la libre négociabilité des titres, le fait que le capital de la banque n'avait été ouvert qu'à un nombre limité d'administrateurs et de directeurs, et le financement du prix d'achat par emprunt constituaient autant d'indices d'une véritable spéculation.

Application de l'article 80,1° CIR : décision favorable au contribuable mais comme toujours dans cette matière les circonstances de fait sont déterminantes.

Par son jugement du 23 septembre 2005, le tribunal fait au contraire droit au recours introduit par le contribuable contre une telle taxation, en considérant que le plan d'intéressement laissait entrevoir un investissement rentable à terme, compte tenu de la bonne santé du secteur bancaire et plus particulièrement de l'entreprise concernée. Le tribunal considère qu'un tel investissement est «par excellence» un investissement de bon père de famille, effectué dans le souci d'accroître ou de conserver un patrimoine familial.

Le tribunal constate en outre que si un financement a été souscrit par le contribuable afin de payer le prix des actions acquises, l'emprunt ne présentait pas, dans les circonstances de la cause, un risque démesuré de nature à transformer son auteur en un «spéculateur prêt à mettre en pé-

ril son patrimoine pour un espoir de gain plantureux».

L'abondante jurisprudence de ces dernières années laisse largement apparaître qu'une éventuelle taxation d'une plus-value sur actions réalisée par une personne physique est, avant tout, une question d'espèce.

L'intérêt de la présente décision réside sans aucun doute dans le souci du juge de ne pas se contenter d'une analyse in abstracto du bon père de famille, lequel, à suivre l'administration, n'aurait tout simplement pas l'occasion de participer à un plan d'intéressement des cadres supérieurs d'une entreprise, et ne pourrait jamais recourir à un quelconque emprunt en vue d'accroître son patrimoine privé. C'est tout au contraire au terme d'une analyse très concrète de la situation du contribuable concerné que le tribunal écarte toute idée de spéculation dans le chef de celui-ci. On ne peut que s'en réjouir.

Martin VAN BEIRS



## Carrousel TVA et bonne foi

La problématique des carrousels TVA est connue de longue date et fait l'objet d'une attention particulière des autorités fiscales pouvant parfois confronter certains assujettis à ce qu'un auteur qualifierait à juste titre de chemin de croix.

Le carrousel TVA consiste soit à réaliser des transactions économiques portant sur des marchandises inexistantes soit, dans certains cas, à créer une société assujettie à la TVA vendant des marchandises avec application de la taxe. Le cocontractant de cette entreprise acquiert les marchandises qui existent réellement et paie valablement la TVA à une entreprise de mauvaise foi qui accumule alors, en réalisant des transactions très rapidement, sur une courte période, un important montant de TVA dans ses comptes qu'elle ne reverse jamais au Trésor.

Le délai de constatation de l'infraction étant assez long, lorsque l'administration constate que cette TVA n'a jamais été payée, en général, l'assujetti défaillant a cessé toute activité et l'administration de la TVA se retourne alors contre l'assujetti de bonne foi.

Dans certains cas, elle a la possibilité de refuser la déduction de

la TVA payée par cet assujetti de bonne foi, si les factures d'achat ne remplissent pas certaines conditions. Dans d'autres cas, si ces factures sont conformes aux dispositions légales, l'administration soutient alors que, la cause des relations contractuelles étant illicite (dans la mesure où elle a pour objet de frauder la TVA), l'opération est nulle et, par conséquent, ne peut justifier la déduction de la TVA.

Dans certains dossiers, l'administration de la TVA a même été jusqu'à défendre cette thèse lorsque, dans la chaîne des assujettis, figure un assujetti de mauvaise foi, même si ce n'est pas

droits de l'administration fiscale, protégés par une législation d'ordre public, est frappée de nullité absolue, dès lors qu'une des parties a contracté à des fins illicites, sans que la connaissance de celles-ci par le cocontractant ne soit requise.

La doctrine considérait que le mobile illicite devait être entré dans le champ contractuel pour que l'on puisse évoquer une cause illicite et donc la nullité de l'opération.

Cependant, la Cour de cassation a décidé de poser une question préjudicielle à la Cour de Justice des Communautés européen-

sidère finalement qu'un assujetti qui a effectué des opérations irréprochables et qui est donc de bonne foi dispose et doit conserver le droit à déduction de la TVA qu'il a acquittée en amont, dès lors qu'il ne savait, ni ne pouvait savoir, qu'une autre opération, antérieure ou postérieure, était, elle, entachée de fraude à la TVA. La Cour considère donc qu'il est contraire aux objectifs du système commun de TVA de tenir compte de l'intention d'un opérateur autre que l'assujetti concerné, intervenant dans la même chaîne de livraison et/ou de l'éventuelle nature frauduleuse dont cet assujetti n'avait et ne pouvait avoir connaissance d'une autre opération faisant partie de cette chaîne antérieure ou postérieure.

Ce faisant, la Cour de Justice recadre très clairement le débat et met un sérieux coup d'arrêt aux velléités de l'administration, revenant en réalité à rejeter le droit à déduction pour des assujettis de bonne foi, lorsque dans la chaîne, à un moment quelconque, intervient un assujetti de mauvaise foi.



*Carrousel TVA et assujettis de bonne foi : la Cour de justice remet de l'ordre dans le débat relatif à l'influence de la mauvaise foi d'un intervenant.*



directement avec ce dernier qu'a contracté l'assujetti de bonne foi Carrousel TVA et assujettis de bonne foi : la Cour de justice remet de l'ordre dans le débat relatif à l'influence de la mauvaise foi d'un intervenant.

Cette problématique est apparue essentiellement lorsque la Cour de cassation, allant à l'encontre d'une doctrine assez majoritaire, a donné à la notion de cause une portée extrêmement large, en relevant qu'une convention dont le but est de porter atteinte aux

nes relative à la compatibilité de cette notion avec la notion même de TVA.

Dans ce contexte, les décisions rendues dans trois dossiers, par un arrêt du 12 janvier 2006 de la même Cour, permettent de constater une évolution extrêmement positive. Dans les cas soumis à la Cour de Justice, la problématique était identique à celle évoquée ci-avant et faisant l'objet de l'arrêt de la Cour de cassation.

Dans cette décision, la Cour con-

Sophie VANHAELST



A l'occasion de l'attribution des  
Legal Awards ce 6 février 2006,  
le titre de ...  
" The Tax Law Firm of the Year "  
a été décerné à ...  
l'Association Afschrift

**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCHRIFT**

avec la collaboration de  
Sophie VANHAELST  
Rédacteur en chef  
et de

Natacha AUVERTIN  
Mélanie DAUBE  
Valérie Anne de BRAUWERE  
Mikaël GOSSIAUX  
Pascale HAUTFENNE  
Ingrid HUYBERECHTS  
Muriel IGALSON  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Sabrina SCARNA  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS

**Editeur responsable**

Thierry AFSCHRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

mai 2006

Pour recevoir IDEFISC  
par courrier électronique,  
envoyez votre  
adresse électronique  
à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

Les informations publiées par  
IDEFISC sont données à titre de  
renseignements; il ne s'agit pas  
de consultations juridiques portant  
sur des situations déterminées.

Design By Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)