



IDEFISC

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 57 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Octobre 2006 - info@idefisc.be

Editorial

Sauver l'Habeas Corpus

Personne ne peut être arrêté pendant plus de 24 heures sans qu'un juge décide, soit de le libérer, soit de délivrer un mandat d'arrêt. Cette garantie essentielle, qui empêche la police de maintenir abusivement une arrestation, et qui remonte à la Magna Carta de 1215, est évidemment reprise dans la Constitution belge.

“

D'aucuns évoquent des législations étrangères qui ont étendu les délais dits de « garde à vue ». C'est oublier qu'en général, ces pays accordent aux personnes arrêtées des garanties de défense autrement plus sérieuses que la très archaïque procédure pénale belge.

”

C'est heureux, parce que, si tel n'était pas le cas, les pressions de différents partis politiques, y compris ceux qui devraient plus

que tout autre défendre la liberté individuelle, auraient déjà certainement mis fin à cette règle essentielle.

D'aucuns évoquent des législations étrangères qui ont étendu les délais dits de « garde à vue ». C'est oublier qu'en général, ces pays accordent aux personnes arrêtées des garanties de défense autrement plus sérieuses que la très archaïque procédure pénale belge.

Il faut rappeler encore et toujours que dans notre système légal, - et c'est pratiquement unique en Europe -, tous les interrogatoires se font sans aucune assistance d'un avocat, et sans accès utile aux dossiers des pièces « à charge ». Il en est même ainsi des interrogatoires du juge d'instruction, et notamment de celui, souvent purement formel, qui précède l'octroi d'un mandat d'arrêt.

Il est pour le moins curieux que l'on cherche à aligner la procédure pénale belge sur les dispositions les moins favorables des droits étrangers, sans jamais prendre en compte le fait que, déjà actuellement, le respect des droits de la défense se révèle, dans notre système judiciaire, très insuffisant.

Thierry AFSCHRIFF



Le billet de l'ours mal léché

Honni soit qui mal y pense !

En Belgique, il y a 29000 fonctionnaires fiscaux...

Un rapport contrôleur/habitant, unique au monde...

Si l'ensemble est inefficace, la fraude

estimée étant parmi les plus élevées de l'OCDE, malgré des pouvoirs

sans cesse accrus, le pire n'est sans doute pas chez les moins diligents. Certains

d'entre eux le sont trop, au point de s'auto-dénommer « enquêteurs » alors qu'ils n'ont aucun pouvoir

de police judiciaire, et de fonctionner comme s'ils incarnaient tous les

pouvoirs à la fois : interprétation très personnelle des lois, persécution de contribuables,

choisis sur mesure sur base de critères personnels, instrumentalisation de la justice, et

de certains organes de presse, pour faire triompher leur point de vue propre..

Seul le ministre est responsable devant le Parlement. Pas les fonctionnaires ...

Mais le ministre répond pour eux. Et doit donc les contrôler.

Ce qu'il ne fait pas. Parce qu'il en a peur ?

L'ours polaire

Sommaire

Editorial : Sauver l'Habeas Corpus	01
La solidarité des dirigeants pour les dettes de TVA et de précompte professionnel	04
Fiches d'attribution des revenus	04
Le Ministre des finances réduit sérieusement la portée du secret bancaire en matière fiscale	05
Droit à déduction reconnu par la Cour de justice	06
Dividendes étrangers : un Etat membre averti en vaut deux	07
Les Holdings 29 luxembourgeois : un horizon réellement limité ?	08
Attention aux formulations hasardeuses dans les compromis de vente d'immeubles	11
Liquidations : une nouvelle loi, moult questions	12
Requalification et application du délai prolongé d'imposition	14
Répétibilité des frais de conseil en matière fiscale – Première décision positive	14
Management Fees : un arrêt favorable	16
Le droit de se taire enfin reconnu en matière fiscale	17
La Belgique à nouveau dans le collimateur de la Commission	19
Bon père de famille et montage fiscal	20
Prolongation du délai de réclamation ... et du délai d'imposition	22

La solidarité des dirigeants pour les dettes de TVA et de précompte professionnel

La loi programme du 20 juillet 2006 a considérablement accru les risques encourus par les dirigeants des sociétés.

Dorénavant, les dirigeants chargés de la gestion journalière pourront être tenus pour solidairement responsables des dettes de précompte professionnel et de TVA dues par une société, en cas de simple faute de gestion.

“

Cette responsabilité peut s'avérer très lourde, notamment pour des sociétés en litige avec le fisc pour des dettes en matière de précompte professionnel ou de TVA.

”

Bien plus, cette faute de gestion est présumée si plus de deux trimestres ou plus de trois mensualités sont dus. Dans ce cas, il appartiendra au dirigeant chargé de la gestion journalière d'établir lui-même qu'il n'a commis aucune faute.

Cette responsabilité peut s'avérer très lourde, notamment pour

des sociétés en litige avec le fisc pour des dettes en matière de précompte professionnel ou de TVA.

Une exception n'est prévue que dans le cas des sociétés ayant connu des difficultés financières qui ont entraîné la faillite ou le dépôt d'une demande de concordat.

Paradoxalement, ces dispositions peuvent souvent avoir pour conséquence que des dirigeants de sociétés auront intérêt à faire aveu de faillite pour une société, plutôt que de tenter de la sauver. Cela risque aussi d'amener certains dirigeants de sociétés à payer par préférence les dettes de précompte professionnel ou de TVA, quitte à ne pas désintéresser les autres créanciers, dont les fournisseurs. La conséquence risque d'en être très souvent la faillite de la société, privée de possibilité de fonctionner.

On ne pouvait mieux faire pour dissuader des entrepreneurs de créer des entreprises en Belgique, même si certaines méthodes d'évitement de cette responsabilité peuvent encore être trouvées.

Thierry AFSCRIFT



Fiches d'attribution des revenus

Les personnes physiques comme les sociétés, doivent établir des fiches lorsqu'elles attribuent des rémunérations, mais aussi des commissions, des honoraires à des tiers. Cette forme de dénonciation imposée s'accompagne de sanctions. Celles-ci se limitent au refus de déduction de la charge pour les personnes physiques, tandis que pour les sociétés, il y a en outre l'imposition du montant n'ayant pas fait l'objet de fiche à la cotisation spéciale sur les commissions secrètes, au taux «*modique*» de 309%.

“

Comme c'est souvent le cas, il s'est montré mauvais perdant et a changé les règles du jeu, en faisant voter, subrepticement, par le Parlement, une disposition d'une loi « portant des dispositions diverses » du 20 juillet dernier.

”

Ces sanctions très lourdes n'étaient prévues jusqu'à présent que pour les revenus qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels.

Le fisc avait exigé, sans succès, des contribuables qu'ils établissent de telles fiches pour les bé-

néficiaires non-résidents, mais la Cour de cassation lui avait donné tort par un arrêt récent.

Comme c'est souvent le cas, il s'est montré mauvais perdant et a changé les règles du jeu, en faisant voter, subrepticement, par le Parlement, une disposition d'une loi « *portant des dispositions diverses* » du 20 juillet dernier.

L'article 42 de cette loi prévoit que désormais ces fiches devront être établies pour toutes les sommes, « *imposables ou non en Belgique* » qui constituent des revenus professionnels pour des bénéficiaires.

Il reste à déterminer si la notion de revenus professionnels s'apprécie par rapport à la loi belge ou à la loi étrangère, et, dans ce dernier cas, ce qui se passe lorsque le droit étranger ne connaît pas la notion de « *revenu professionnel* ». Il est douteux qu'on puisse appliquer la notion belge à des personnes étrangères qu'elle ne peut concerner.

Le nouveau texte est applicable pour tous les revenus attribués à partir du 1er janvier 2006.

Thierry AFSCHRIFF

Le Ministre des finances réduit sérieusement la portée du secret bancaire en matière fiscale

Une disposition, presque passée inaperçue, de la loi programme du 20 juillet 2006, comporte une modification des règles permettant aux fonctionnaires de demander des renseignements aux banques, par dérogation à la règle générale suivant laquelle un secret bancaire est garanti au contribuable, du moins en matière d'impôts sur les revenus.

“ *Le système prévu par le ministre revient à autoriser toutes les directions du pays à déroger au secret bancaire lorsque les conditions prévues par la loi sont remplies. On ne garantit ainsi ni le respect du texte légal, ni son esprit, qui est évidemment de veiller à ce que les conditions soient les mêmes partout.* ”

Jusqu'à présent, l'administration devait, à cet effet, obtenir l'accord de trois très hauts dirigeants du Ministère des finances, et ces trois accords devaient être cumulés. Il s'agissait d'une garantie, obtenue à l'époque, pour que n'importe quel fonctionnaire ne

puisse, sans recourir à un très haut niveau hiérarchique, faire disparaître le secret bancaire en matière fiscale. Cette garantie avait un certain effet, puisque dans la pratique, il était rare qu'il soit recouru à cette procédure.

La loi programme a supprimé le triple contrôle de hauts fonctionnaires, pour prévoir que l'autorisation devait être donnée par « *le fonctionnaire* » désigné par le ministre des finances.

Un arrêté ministériel du 29 août 2006 a décidé qu'en matière d'impôts sur les revenus, ce fonctionnaire était « *le directeur des contributions dont relève le service qui a effectué l'enquête* ».

Outre qu'en matière fiscale on puisse difficilement parler « d'enquête », les fonctionnaires n'étant pas investis d'un pouvoir de police et n'ayant pas des pouvoirs « d'enquête », cet arrêté ministériel va au-delà de ce que permet la loi programme. Celle-ci prévoyait le droit pour le ministre de désigner « *le* » fonctionnaire, ce qui lui permettait d'accorder, ou non, cette autorisation,

dans le cadre d'une jurisprudence uniforme.

Le système prévu par le ministre revient à autoriser toutes les directions du pays à déroger au secret bancaire lorsque les conditions prévues par la loi sont

remplies. On ne garantit ainsi ni le respect du texte légal, ni son esprit, qui est évidemment de veiller à ce que les conditions soient les mêmes partout.

Cet arrêté ministériel paraît dès lors susceptible d'annulation par le Conseil d'Etat.

Soulignons que les conditions d'application de ce texte sont elles-mêmes floues, puisqu'elles supposent que le fonctionnaire ait au préalable relevé des soupçons d'un mécanisme particulier de fraude fiscale, ce qui sera souvent invérifiable.

Le secret bancaire a été protégé, traditionnellement, depuis des décennies, dans notre système fiscal. Il faut constater que le ministre des finances, en votant la loi programme et en promulguant l'arrêté ministériel du 29 août, risque de lui porter un coup fatal, et ce, de plus, à notre avis, de manière illégale.

Thierry AFSCHRIFT



Droit à déduction reconnu par la Cour de justice

La question se pose depuis longtemps, devant les Cours et tribunaux du Royaume : un assujetti TVA qui achète – sans le savoir – des biens dans un «carrousel TVA », conserve-t-il néanmoins son droit à déduire les TVA facturées par son fournisseur ?

La thèse de l'administration de la TVA, suivie par certains tribunaux, était de dire qu'un contrat, dont l'un des contractants au moins est animé d'une intention frauduleuse (par hypothèse le fournisseur impliqué dans le carrousel TVA), est atteint de nullité, au sens du droit civil, et qu'il ne peut donc sortir aucun effet, même pas en matière de TVA. Autrement dit, le contrat n'existe pas, la livraison de biens non plus, la TVA facturée par le vendeur encore moins et, par conséquent, l'acheteur ne peut la déduire.

“

La question se pose depuis longtemps, devant les Cours et tribunaux du Royaume : un assujetti TVA qui achète – sans le savoir – des biens dans un «carrousel TVA », conserve-t-il néanmoins son droit à déduire les TVA facturées par son fournisseur ?.

”

Si, en droit civil, ce raisonnement peut présenter une certaine logique (quoique même la doctrine civiliste ne soit pas unanime sur les conséquences d'un contrat où la cause de nullité n'existe que dans le chef d'une seule partie), il paraissait en tout état de cause pour le moins inéquitable à l'égard du client du fournisseur, assujetti à la TVA, qui se voyait ainsi refuser la déduction de la taxe payée à son fournisseur, pour des motifs auxquels il était totalement étranger.

La question a donc été posée à la Cour de Justice des Communautés Européennes.

Par un arrêt du 6 juillet 2006, celle-ci a tranché en faveur du droit à déduction :

«Lorsqu'une livraison est effectuée à un assujetti qui ne savait pas ou n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le vendeur, l'article 17 de la 6ème directive doit être interprétée en ce sens qu'il s'oppose à une règle de droit national selon laquelle l'annulation du contrat de vente (...) entraîne la perte du droit à déduction de la TVA acquittée par ledit assujetti. Est sans pertinence à cet égard la question de savoir si ladite nullité résulte d'une fraude à la TVA

ou d'autres fraudes. En revanche, lorsqu'il est établi, au vu des éléments objectifs, que la livraison est effectuée à un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, il appartient à la juridiction nationale de refuser audit assujetti le bénéfice du droit à déduction ».

Cet arrêt de principe devrait mettre fin à la position administrative évoquée ci-dessus.

Il faudra néanmoins bien tenir compte de la réserve exprimée *in fine* par la Cour de Justice : si le client du fournisseur savait, ou devait savoir, au vu des éléments objectifs de la transaction, qu'il s'agissait d'une opération frauduleuse dans le chef de son fournisseur, il risque de se voir refuser le droit à déduction.

Anne RAYET



Dividendes étrangers : un Etat membre averti en vaut deux

Dans sa communication du 19 décembre 2003, la Commission européenne avait déjà souligné qu'une analyse de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes « fait clairement apparaître que les systèmes fiscaux des Etats membres de l'Union européenne ne doivent pas empêcher les particuliers d'investir dans des actions étrangères ».

“ À la veille de la fête nationale, la Commission a adressé à la Belgique une demande officielle lui enjoignant de mettre un terme à l'imposition discriminatoire des dividendes payés par des entreprises étrangères (dividendes entrants) à des investisseurs privés belges. En effet, le régime fiscal belge implique une double imposition de dividendes sortants, mais pas des dividendes nationaux.

En effet, selon le droit européen, les Etats membres ne sont pas autorisés à soumettre les dividendes des sociétés établies dans d'autres Etats membres à une imposition plus lourde que celle grevant les dividendes domestiques ni à imposer les dividendes sortants plus lourdement que les

dividendes domestiques.

L'ancien commissaire chargé de la fiscalité, Fritz Bolkenstein, l'avait résumé comme suit « *les citoyens qui investissent dans des sociétés étrangères ont droit au même traitement fiscal que celui appliqué aux citoyens investissant dans leur pays et des dividendes versés à des non-résidents ne doivent pas être soumis à une imposition plus lourde que celles grevant les dividendes versés aux résidents* ».

A plusieurs reprises, la Commission a annoncé qu'elle entendait

prendre toutes les mesures nécessaires pour faire en sorte que les Etats membres respectent ces règles simples.

” À la veille de la fête nationale,

la Commission a adressé à la Belgique une demande officielle lui enjoignant de mettre un terme à l'imposition discriminatoire des dividendes payés par des entreprises étrangères (dividendes entrants) à des investisseurs privés belges. En effet, le régime fiscal belge implique une double im-

position de dividendes sortants, mais pas de dividendes nationaux.

La Commission estime que ces différences de traitement sont contraires à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux garantis par le Traité européen. La demande se présente sous la forme d'un avis motivé, émis conformément à l'article 226 du Traité CE, ce qui implique concrètement que la Belgique doit y répondre de manière satisfaisante dans les deux mois, sinon la Commission peut saisir la Cour de justice des Communautés européennes du dossier concerné.

Le même 20 juillet 2006, la Commission a demandé officiellement à la Belgique de modifier la législation prévoyant que les résidents belges percevant à la fois des revenus de source nationale et des revenus de source étrangère n'ont pas droit à la totalité des abattements liés à la situation personnelle et familiale. Une fois de plus, la Commission estime que cette limitation est contraire au Traité CE.

Finalement, le 25 juillet 2006, la Commission a envoyé à la Belgique, à l'Espagne, à l'Italie, au Luxembourg, aux Pays-Bas et au Portugal une demande officielle leur enjoignant de modifier leur législation fiscale en ce qui concerne le paiement de dividendes sortants aux entreprises. Les six

Etats membres, chacun à sa manière, imposent des dividendes versés aux sociétés étrangères plus lourdement que ceux versés aux entreprises domestiques.

La Commission estime cette pratique contraire au Traité CE et à l'accord EEE, jugeant qu'elle constituait un obstacle tant à la libre circulation des capitaux qu'à la liberté d'établissement.

Au moment où cet article sortira des presses, la position officielle adoptée par la Belgique n'est pas encore connue.

Affaire à suivre.

Filip GODDEVRIENDT



Les Holdings 29 luxembourgeois : un horizon réellement limité ?

La Commission européenne a, par sa décision du 19 juillet 2006, condamné les sociétés holdings luxembourgeoises bénéficiant des dispositions de la loi du 31 juillet 1929 en raison du statut fiscal privilégié dont elles bénéficient. Le régime d'exemption fiscale de leurs revenus (ainsi que de la distribution de ceux-ci) constituerait une aide étatique incompatible avec le Marché commun.

Sont exclusivement visées les sociétés dites holding 1929 et non les sociétés financières soumises au régime fiscal de droit commun, plus communément appelées « SOPARFI ».

Cette décision publiée dans le Journal Officiel luxembourgeois, le Mémorial, en date du 31 juillet 2006 prévoit que le régime des holdings 1929 doit être aboli au plus tard avant le 31 décembre 2006 mais qu'il pourrait continuer à s'appliquer aux sociétés préexistantes, et ce jusqu'au 31 décembre 2010, sous réserve que leur capital ne fasse l'objet d'aucune cession totale ou partielle.

Un premier pas important a déjà et rapidement été franchi avec la rédaction d'un avant projet de loi visant à instaurer la « Société d'investissement privée (« SIP ») » et apportant les clarifications requises quant au régime applicable aux holdings 1929 existant pendant la période transitoire. Bien évidemment des modifications

peuvent toujours être apportées avant son adoption par la chambre de députés. Le texte actuellement en cours d'examen par le Ministre des finances ne devrait toutefois pas subir de modification fondamentale. L'insécurité juridique régnant à ce jour en la matière devrait être dès lors être de courte durée.

1. Les éléments saillants de l'avant projet sont comme suit :

- les lois, arrêtés et règlements grand-ducaux régissant les holdings 1929 sont abrogés à compter du 1er janvier 2007.
- Les holdings 1929 bénéficiant des dispositions de la loi du 31 juillet 2006 avant la date du 20 juillet 2006 pourront conserver le bénéfice des dites dispositions jusqu'au 31 décembre 2006, aux conditions exposées ci-dessous.

« Cette décision publiée dans le Journal Officiel luxembourgeois, le Mémorial, en date du 31 juillet 2006 prévoit que le régime des holdings 1929 doit être aboli au plus tard avant le 31 décembre 2006 mais qu'il pourrait continuer à s'appliquer aux sociétés préexistantes, et ce jusqu'au 31 décembre 2010, sous réserve que leur capital ne fasse l'objet d'aucune cession totale ou partielle. »

- Un nouveau type de société est promulgué, la Société d'Investissement Privée « SIP » qui est nécessairement : (i) une société de capitaux (par opposition à une société de personnes) (ii) dont l'objet exclusif est l'acquisition, la détention, la gestion et la réalisation d'instruments financiers de tout type (actions, parts de sociétés et d'OPC, obligations et autres titres de créance, certificats de dépôt, bons de caisse, effets de commerce, warrants, options, créances titrisées, etc, tels que visés par la loi du 5 août 2005 sur les contrats de garantie financière) et les espèces et avoirs de quelque nature que ce soit, (iii) qui réserve ses actions ou parts à des personnes physiques agissant dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ou à toute entité agissant dans le but exclusif de ce type de personnes (trusts, fondations...) (iv) dont l'actionariat est limité à

un cercle restreint d'investisseurs, excluant tout placement public ou cotation en bourse (v) dont les statuts contiennent une référence explicite à la loi SIP.

- Par rapport à un holding 1929, la SIP est donc réservée aux personnes physiques et agit dans un cadre strictement patrimonial à l'exclusion de toute activité à caractère commercial. En conséquence, elle se trouverait exclue du champ d'application de la prohibition des aides étatiques au sens de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes selon les rédacteurs de l'avant projet de loi. Certaines activités ne sont plus autorisées (financement intragroupe, détention de droits de propriété industrielle...). Comme sous le régime holding 29 la détention de participations reste parfaitement permise et doit être opérée de manière passive, sans immixtion dans l'activité et la gestion des filiales.
- Par contre, certaines activités prohibées pour un holding 1929 (détention de « nouveaux instruments financiers », tels les produits structurés et/ou dérivés...) ou autorisées à titre accessoire (détention de métaux d'investissement, tels l'or, l'argent...) sont autorisées dans le cadre de la loi SIP sans condition.

2. Le régime fiscal des SIP

La SIP bénéficie du même régime fiscal que le holding 1929, à savoir une exonération fiscale des revenus ainsi que des distributions. Le taux de la taxe d'abonnement est identique (0.2%), l'assiette en est simplifiée puisqu'elle ne se compose plus que du capital social augmenté des primes d'émission et le ratio d'endettement fonds propres / dettes de toute nature est désormais de 1 / 10. En conséquence, seule la fraction des dettes excédant le décuple des fonds propres est réintégrée dans la base de la taxe d'abonnement, calculée prorata temporis du nombre de jours durant laquelle la société a existé. Cette taxe d'abonnement est désormais payable annuellement.

Les SIP restent soumises à la tutelle de l'administration de l'enregistrement et exclues du bénéfice des directives européennes visant la fiscalité directe ainsi que des conventions fiscales préventives de double imposition conclues par le Luxembourg, en ce compris des clauses d'assistance inter étatiques susceptibles d'être incluses dans ces mêmes conventions.

Les intérêts payés à des personnes physiques résidentes d'un autre Etat membre de l'Union européenne et de certains états tiers rentrent dans le champ d'application de la retenue à la source prévue par la loi du 21 juin 2005 transposant la directive 2003/48/CE (directive « Epargne »),- encore qu'il soit possible d'en minimiser la portée.

3. Le holding 1929 constitué avant le 20 juillet 2006 pendant la période transitoire

Aux vœux des rédacteurs du projet SIP, une prise de contrôle d'un holding 1929 coté, une réorganisation intragroupe (dans la mesure où le contrôle ultime reste inchangé) ou un changement de contrôle dans un cadre successoral, matrimonial ou patrimonial ne remettraient pas en cause le statut fiscal d'un holding 1929 pendant la période transitoire.

La législation en vigueur, issue de la loi du 31 juillet 1929 et des différents arrêtés et règlement grand-ducaux d'application, est maintenue. Il est rappelé que la loi du 21 juin 2005 exclut du régime d'exemption fiscale prévu par la loi de 1929 toute société qui perçoit au moins 5 pour cent de ses dividendes pour l'exercice concerné, de participations dans des sociétés non résidentes qui ne sont pas soumises à un impôt comparable à l'impôt sur le reve-

nu des collectivités luxembourgeoises, soit à un taux actuellement de 11%.

La condition posée par la Commission quant à la prohibition de cessions des parts sociales pendant la période transitoire qui a commencé à courir le 20 juillet 2006 a été reprise dans le projet SIP qui prévoit le retrait du bénéfice de ces dispositions transitoires si (i) les actions ou parts représentant la majorité des droits de vote du holding 1929 sont cédées durant la période transitoire et (ii) la cession (ou l'acquisition) n'est pas opérée pour des raisons légitimes.

Ces dispositions ont été adoptées en considération de la diversité de situations en cause, un holding 1929 pouvant certes être détenu de façon (quasi) majoritaire par un actionnaire unique, mais aussi par une pluralité d'actionnaires divers et, dans certains cas, être coté en bourse. Une prohibition stricte aboutissant à une inaccessibilité se serait avérée fort néfaste dans certaines de ces hypothèses et aurait pu conduire à des situations de chantage à la cession de la part d'actionnaires (minoritaires) visant ainsi à l'obtention d'avantages indus en contrepartie du maintien du bénéfice des dispositions transitoires.

Aux vœux des rédacteurs du projet SIP, une prise de contrôle d'un holding 1929 coté, une réorganisation intragroupe (dans la me-

sure où le contrôle ultime reste inchangé) ou un changement de contrôle dans un cadre successoral, matrimonial ou patrimonial ne remettraient pas en cause le statut fiscal d'un holding 1929 pendant la période transitoire.

La cession d'actions de holding 29 est dès lors prohibée et une attestation du maintien du droit au bénéfice de la mesure transitoire devra être annexée à la déclaration de la taxe d'abonnement par le domiciliataire (avocat ou autre professionnel réglementé).

En tout état de cause, un holding 1929 peut être liquidé sans remise en cause de son statut d'exonération fiscale et en exonération d'imposition au titre de boni de liquidation, il peut être converti en SIP, ce qui peut se faire par acte sous seing privé, ou encore en SOPARFI et ce à tout moment jusqu'au 31 décembre 2010. On ne saurait toutefois assez conseiller de ne pas attendre avant d'examiner soigneusement chaque situation.

Serge TABERY



Attention aux formulations hasardeuses dans les compromis de vente d'immeubles

Il arrive fréquemment, qu'au moment de la signature d'un compromis de vente d'immeuble, l'acquéreur ne sache pas encore s'il souhaite acquérir la pleine propriété en personne physique, ou en société, voire effectuer un démembrement de propriété (usufruit/nue-propriété par exemple).

La pratique démontre que les acquéreurs sont souvent imprudents en utilisant des formulations inadéquates et hasardeuses, pour se laisser la plus grande liberté quant au choix de l'acquéreur final.

Toutefois, en vertu de la théorie de la mutation apparente, l'administration de l'enregistrement est en droit d'exiger le paiement de droits d'enregistrement, pour toute mutation qui apparaîtrait à l'occasion de ce compromis, même si à terme, au moment de l'acte authentique un autre acquéreur devait se substituer au premier.

Il existe deux solutions aisées, pour se réserver le droit de choisir ultérieurement un autre

acquéreur, en tout ou en partie pour le bien immeuble.

Il s'agit dans un premier cas de l'application de l'article 60 du Code des sociétés, permettant d'acquérir au nom et pour compte d'une société en formation, à condition que la société soit constituée dans un certain délai et reprenne les droits et engagements souscrits par les fondateurs.

En vertu de la théorie de la mutation apparente, l'administration de l'enregistrement est en droit d'exiger le paiement de droits d'enregistrement, pour toute mutation qui apparaîtrait à l'occasion de ce compromis, même si à terme, au moment de l'acte authentique un autre acquéreur devait se substituer au premier.

Il existe enfin une autre possibilité, qui est « l'élection de command », qui permet à tout acquéreur, de se réserver le droit de faire élection de command c'est-à-dire de désigner ultérieurement un tiers, personne physique, mais à condition de respecter un certain nombre de formalités, dont celle de notifier cette élection, le premier jour ouvrable suivant au receveur de l'enregistrement et donc présenter l'acte à la formalité de l'enregistrement, et également de le passer sous forme authentique.

C'est ainsi que le Tribunal de première instance de Bruxelles, à bon droit selon nous, dans des jugements rendus en 2005 et en 2006, a décidé que les formulations suivantes : « *agissant en son nom propre ou au nom de toute personne morale ou physique qu'il se réserve le droit de désigner ultérieurement* », ou encore « *agissant pour lui ou pour command ou en qualité de mandataire* », « *agissant en nom personnel, ou en qualité de mandataire d'une tierce personne, physique ou morale, pour laquelle il se porte garant* », « *déclarant acquérir pour eux-mêmes ou leurs conjoints ou pour une société à constituer* »,... sont en réalité des déclarations de command, qui ne respectaient pas les conditions prévues à l'article 159, 1° du Code des droits d'enregistrement.

L'administration de l'enregistrement peut à bon droit percevoir non seulement un premier droit sur base de la mutation apparente, mais également un deuxième droit d'enregistrement lors de l'acquisition par une société, ou une autre personne physique.

Certains pourront rétorquer qu'à partir du moment où l'acquéreur final est connu au moment de l'acte authentique, l'administration de l'enregistrement ignorera cette formulation prévue dans le compromis. Outre qu'il s'agira en ce cas de parier sur un coup de chance, et l'absence de découverte par l'administration, il

faut également rappeler que les compromis passés chez le notaire, sont de manière générale enregistrés, et donc portés à la connaissance de l'administration de l'enregistrement.

C'est la raison pour laquelle, afin d'éviter d'avoir à payer un double droit de mutation de 12,5 %, soit 25 % sans possibilité de récupérer 3/5ème en Région bruxelloise, de ces droits en l'absence de deux actes authentiques, il faut rédiger avec la plus grande prudence les compromis d'acquisition et de vente en matière immobilière.

Muriel IGALSON



Liquidations : une nouvelle loi, moult questions

Une nouvelle loi censée améliorer la procédure de liquidation des sociétés a été publiée le 2 juin au Moniteur belge. Son objectif – renforcer la sécurité des créanciers – est louable. Les moyens de l'atteindre risquent de l'être un peu moins.

“
On peut craindre, dans ce contexte, que les tribunaux s'accordent très vite sur une liste de personnes jouissant, à leurs yeux, des aptitudes nécessaires à remplir une mission de liquidateur.
”

La nouvelle loi bouleverse la procédure de nomination du liquidateur d'une société. L'assemblée générale des associés ne disposera plus d'un pouvoir souverain en la matière. En effet, la nomination du liquidateur devra désormais faire l'objet d'une « confirmation par le Tribunal de commerce » du siège de la société. Si elle a déplacé son siège dans les six mois qui précèdent sa dissolution, le tribunal compétent sera celui de l'ancien siège social.

La loi interdit par ailleurs à diverses personnes d'exercer les fonctions de liquidateur: les anciens faillis, les personnes condamnées

pour vol, escroquerie ou encore abus de confiance, etc.

La mission du Tribunal de commerce ne se limitera pas à constater l'absence d'un de ces motifs légaux d'empêchement. Il lui appartiendra également de s'assurer que le liquidateur nommé par l'assemblée générale présente « toutes les garanties de probité ».

On peut craindre, dans ce contexte, que les tribunaux s'accordent très vite sur une liste de personnes jouissant, à leurs yeux, des aptitudes nécessaires à remplir une mission de liquidateur.

D'autres personnes, même parfaitement qualifiées, risquent en revanche de ne jamais obtenir la confirmation de leur nomination. Cette dérive est déjà perceptible dans les cas de faillites et d'administrations provisoires où elle peut certes, vu la spécificité de ces régimes, mieux se comprendre.

La nouvelle loi précise également qu'il appartient au tribunal d'avaliser ou d'annuler les actes que le liquidateur a posés avant sa « confirmation ».

Cette disposition, qui permet donc au liquidateur d'agir avant d'avoir reçu le blanc-seing de la justice, semble être en contradiction avec la règle selon laquelle « les liquidateurs n'entrent en fonction qu'après confirmation (...) de leur nomination ».

“

On le voit, donc: la loi publiée le 2 juin a sans doute le mérite de renforcer la sécurité des créanciers d'une société en liquidation, mais elle cadre mal avec le principe, défendu depuis plusieurs années, d'une simplification des procédures existantes.

”

En tout cas, les risques d'annulation d'actes qu'elle fait courir aux sociétés en liquidation contraindront celles-ci à demander rapidement le nihil obstat du tribunal, sous peine d'être plongées dans des situations inextricables. La décision du tribunal doit intervenir dans les 24 heures qui suivent le dépôt de la requête.

Autre innovation importante de la loi: tous les ans, les liquidateurs devront remettre au greffe du Tribunal de commerce un « état détaillé de la situation de la liquidation » - cette obligation pèse également sur les curateurs, depuis peu.

Le nouveau régime est encore plus sévère que celui de la loi sur les faillites. Il prévoit en effet qu'au début de leur mission, les liquidateurs doivent transmettre deux « états détaillés » au tribunal, au cours du sixième et du douzième mois suivant leur no-

mination.

On le voit, donc: la loi publiée le 2 juin a sans doute le mérite de renforcer la sécurité des créanciers d'une société en liquidation, mais elle cadre mal avec le principe, défendu depuis plusieurs années, d'une simplification des procédures existantes.

D'autres complications risquent de surgir.

Avant juin 2007, les liquidateurs devront prendre les « mesures nécessaires » en vue de se conformer aux dispositions de la nouvelle loi « pour les liquidations en cours au moment de son entrée en vigueur ».

Il faut espérer qu'ils ne déposeront pas tous leurs requêtes en même temps. Si le tribunal doit se prononcer dans un délai de 24 heures sur des actes parfois posés depuis plusieurs années, c'est en effet à un nouvel étranglement judiciaire qu'on assistera. Il deviendra alors très difficile de parler d'une amélioration de la procédure ...

Martin VAN BEIRS



Requalification et application du délai prolongé d'imposition

La Cour de cassation a rendu le 11 mai 2006 un arrêt (F04.0043. N, non encore publié) confirmant l'inapplicabilité du délai spécial d'imposition prévu par l'article 358, § 1er du CIR 92 en cas d'application de la disposition anti-abus prévue à l'article 344, § 1er, du CIR 92.

La Cour de cassation a sanctionné cet usage abusif du délai spécial d'imposition prévu à l'article 358, § 1er, 1° du CIR 92.

Quant au fond, l'administration fiscale estimait pouvoir requalifier une augmentation de capital par incorporation de réserves suivie d'une réduction de capital de la société en une distribution de dividendes sur pied de l'article 344, § 1er, du CIR 92. Le bien-fondé de cette requalification n'a pas été analysé par la Cour de cassation, puisque l'imposition a été jugée tardive sur le plan procédural.

L'administration ne pouvait en effet faire application du délai normal de trois ans qui était expiré et avait estimé pouvoir recourir

à l'article 358, § 1er, qui prévoit que le fisc peut établir une cotisation au précompte mobilier, même lorsque le délai normal est dépassé, lorsqu'un contrôle fiscal fait apparaître que le contribuable a contrevenu aux dispositions du Code ou des arrêtés pris pour son exécution en matière de précompte mobilier ou professionnel au cours d'une des cinq années qui précède celle de la constatation de l'infraction.

La Cour de cassation a sanctionné cet usage injustifié du délai spécial d'imposition prévu à l'article 358, § 1er, 1° du CIR 92.

La Cour relève en effet que l'article 344, § 1er, du CIR 92 n'implique pas que le contribuable a contrevenu aux dispositions légales du CIR 92 ou de ses arrêtés d'exécution. La requalification d'un acte par l'administration fiscale (à supposer qu'elle soit valable, ce qui n'est pas jugé en l'occurrence) sur pied de la disposition anti-abus n'implique en effet pas que le contribuable a contrevenu au Code. A supposer qu'une requalification soit possible, elle ne pourrait intervenir que dans le délai normal d'imposition, aucune infraction au Code ne pouvant être imputée au contribuable dont les actes seraient requalifiés par l'administration.

Pascale HAUTFENNE



Répétibilité des frais de conseil en matière fiscale – Première décision positive

Depuis le célèbre arrêt de la Cour de cassation qui décida qu'une partie à un contrat, qui se voit contrainte de réclamer en justice l'exécution de celui-ci en raison d'une faute de son cocontractant, peut demander à celui-ci le remboursement de ses frais d'avocat, les praticiens se sont attachés à examiner si et dans quelle mesure cette jurisprudence pouvait être étendue aux autres matières que la matière contractuelle.

En effet, depuis presque un siècle à présent, la jurisprudence décide que l'Etat belge, bien qu'il soit une puissance publique, peut être tenu pour responsable de ses fautes comme toute personne privée, et qu'il peut être condamné à réparer le dommage causé par celles-ci.

Un consensus a assez rapidement été dégagé en ce qui concerne l'extension de cette jurisprudence aux matières extracontractuelles, telle la responsabilité civile de droit commun.

Doctrines et jurisprudences restent cependant de manière majoritaire opposées à l'idée que l'on puisse récupérer les honoraires de conseil dans le cadre d'une procédure fiscale, sociale, ou pénale – toutes matières où l'adversaire est souvent l'Etat belge lui-même.

En matière fiscale, la question avait déjà été posée aux juridictions bien avant l'arrêt de la Cour de cassation précité, mais avait à chaque fois reçu une réponse négative.

L'arrêt de la Cour de cassation a permis de relancer la discussion sur ce sujet.

L'exclusion de ces matières particulières du principe, admis par la Cour de cassation, de la répétibilité des honoraires de conseil dans certaines circonstances, ne trouve en effet pas de fondement logique.

En effet, l'arrêt de la Cour de cassation est fondé sur le fait que la partie qu'il a fallu contraindre en justice au respect de ses obligations a commis une faute, et que toute faute oblige celui qui la commet à la réparation intégrale de celle-ci. Réparer intégralement la faute, c'est remettre la partie qui l'a subie dans la situation où elle se serait trouvée si cette faute n'avait pas été commise.

Si la faute n'avait pas été commise, cette partie n'aurait bien

évidemment pas exposé des frais d'avocat pour sa défense en justice.

En matière fiscale, le fait que l'adversaire soit l'Etat belge ne devrait pas avoir d'influence sur l'application de ces principes.

En effet, depuis presque un siècle à présent, la jurisprudence décide que l'Etat belge, bien qu'il soit une puissance publique, peut être tenu pour responsable de ses fautes comme toute personne privée, et qu'il peut être condamné à réparer le dommage causé par celles-ci.

Dans l'appréciation de l'existence de cette faute, le droit fiscal se voit attribuer un statut particulier.

En effet, toutes les normes de droit fiscal sont d'ordre public, de sorte que tout comportement de l'administration fiscale qui ne respecte pas la loi fiscale constitue un comportement illégal.

Or, une autre théorie du droit de la responsabilité, admise depuis des décennies, établit que toute violation de la loi, et *a fortiori* d'une loi d'ordre public, constitue une faute civile : il s'agit de la théorie de l'identité de l'illégalité et de la faute.

Celle-ci pourrait être résumée de la manière suivante : toute violation de la loi constitue une faute civile qui peut entraîner la responsabilité de son auteur.

Les principes dégagés par l'arrêt de la Cour de cassation doivent, pour cette raison, trouver application en matière fiscale.

“

Le juge a très clairement décidé qu'en pratiquant et en maintenant la retenue, l'Etat belge avait commis une faute, car il n'avait pas respecté les conditions légales qui lui permettaient d'effectuer cette retenue, et qu'il lui incombait dès lors d'indemniser le dommage de l'assujetti, dont il a décidé que les frais de défense faisaient partie.

”

En effet, l'administration établissant une taxation qui s'avère non justifiée, soit qu'elle est annulée par un tribunal, soit qu'elle est totalement ou partiellement dégrevée, a nécessairement commis une erreur dans l'application de la loi fiscale : une taxation non justifiée n'est pas une taxation légale, et il y a donc dans ce cas une violation de la loi, et donc une faute de l'Etat belge.

Cette argumentation pourtant logique n'a pas encore convaincu beaucoup de juridictions.

Une première décision favorable est cependant intervenue au mois de juin dernier.

L'Etat belge avait pratiqué une retenue en matière de TVA comme

sûreté d'une dette contestée par l'assujetti, mais sans respecter les conditions légalement requises pour pouvoir pratiquer une telle retenue.

Averti des motifs de la contestation de l'assujetti, l'Etat belge avait cependant maintenu la retenue litigieuse, de sorte que l'assujetti avait été contraint de demander par voie judiciaire la levée de la retenue, et avait assorti cette demande de levée d'une demande visant à répéter les honoraires de conseil.

Le juge a très clairement décidé qu'en pratiquant et en maintenant la retenue, l'Etat belge avait commis une faute, car il n'avait pas respecté les conditions légales qui lui permettaient d'effectuer cette retenue, et qu'il lui incombait dès lors d'indemniser le dommage de l'assujetti, dont il a décidé que les frais de défense faisaient partie.

Ce jugement doit être entièrement approuvé, car il rejette toutes les théories qui ont déjà été défendues pour soustraire la matière fiscale, pour des motifs qui ressortissent principalement de l'argument d'autorité, au principe de la répétibilité des frais et honoraires d'avocat.

D'autres juridictions devraient, espérons-le, adopter la même position.

Management Fees : un arrêt favorable

La comptabilisation de management fees dans les comptes d'une société est généralement vue d'un mauvais œil par l'administration fiscale.

Il faut dire que le mécanisme des management fees permet de réduire la charge fiscale globale de sociétés liées. D'une part, les management fees sont déduits de la base imposable au titre de frais professionnels par la société qui paye les honoraires et, d'autre part, ces management fees constituent dans le chef de la société qui les perçoit, des bénéfices soumis le plus souvent au taux plus avantageux de l'impôt des sociétés.

Lorsque l'administration rejette la déduction des management fees, elle affirme que les conditions prévues par l'article 49 du Code des Impôts sur les Revenus (relatif à la déduction des charges professionnelles) ne sont pas rencontrées.

Cependant, la position du fisc n'est pas toujours avalisée par les Cours et Tribunaux. Ainsi en témoigne un récent arrêt prononcé par la Cour d'appel de Mons (arrêt du 30 juin 2006).

Dans cette affaire, la société qui déduisait les management fees

avait pour gérant une personne qui était également administrateur de la société, effectuant les prestations de management. L'administration fiscale n'admettait pas la déduction des factures de management fees.

Elle faisait valoir un des arguments le plus souvent invoqué en la matière, à savoir que la réalité des prestations de management n'était pas démontrée et que partant, la société qui déduisait les management fees ne faisait pas la preuve que ses paiements avaient été effectués en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

La Cour constate que la gestion dont a profité la société qui déduit les management fees lui a permis de dégager des bénéfices durant les exercices litigieux. Selon elle, les dépenses liées à cette gestion ont donc été exposées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. D'autre part, la Cour relève qu'à défaut pour l'administration fiscale d'établir une quelconque simulation, la circonstance que la société qui déduit le management fees aurait pu bénéficier de la même gestion en rémunérant directement son gérant plutôt que de passer par une société de management, est une circonstance qui conduit à apprécier l'opportunité de la dépense contestée. Or, le fisc n'a pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise. La Cour décide aussi que même si les



prestations de management devaient être tenues pour fictives, le paiement des management fees constituerait alors des avantages anormaux ou bénévoles qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 26 CIR (aux termes duquel de tels avantages devraient être ajoutés à la base imposable de la société qui les octroie) dès lors que de tels avantages sont consentis à une société belge et qu'ils interviennent pour déterminer les revenus imposables de celle-ci.

“

Elle faisait valoir un des arguments le plus souvent invoqué en la matière, à savoir que la réalité des prestations de management n'était pas démontrée et que partant, la société qui déduisait les management fees ne faisait pas la preuve que ses paiements avaient été effectués en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

”

Cet arrêt doit être approuvé car il confirme que lorsque la convention de management ou de consultance est bien documentée et que les parties à la convention en acceptent tous les effets en l'absence de toute simulation, les management fees constituent des dépenses professionnelles déductibles. Au demeurant, la

Cour aurait pu aller encore plus loin dans son raisonnement relatif à la condition posée par l'article 49 CIR.

Selon cette condition les frais doivent être faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

A ce propos, il n'est pas indispensable comme l'indique la Cour que les frais aient effectivement permis d'obtenir des revenus imposables : il suffit que tel ait été le but du contribuable lorsqu'il les a exposés.

Sylvie LEYDER



Le droit de se taire enfin reconnu en matière fiscale

Le droit de se taire est un principe consacré en matière pénale. Il est d'ailleurs consacré par la Convention européenne des droits de l'homme (article 6) et par le Pacte international relatif aux droits civils et politiques (article 14, §3, g).

En matière fiscale, ce droit n'est pas reconnu. Au contraire, le contribuable a une obligation de collaboration avec le fisc afin de déterminer la base imposable (articles 315 et suivants du CIR).

Qu'en est-il cependant lorsqu'on se situe dans la sphère 'fiscale-pénale', en d'autres termes, quand le contribuable est suspecté de fraude ? Celui-ci pourra-t-il invoquer le droit au silence pour ne pas participer à sa propre incrimination ?

Cette question a été soumise au tribunal de première instance de Liège qui, dans un jugement du 23 mars 2006, a répondu par l'affirmative à cette interrogation : le contribuable, considéré comme fraudeur par l'administration, peut se réfugier derrière le droit au silence. La taxation et l'amende ont été annulées, l'administration n'avait pas le droit de recourir à la taxation d'office

pour défaut de réponse à une demande de renseignements.

“

Il s'est ensuite référé à la jurisprudence de principe de la Cour Européenne des Droits de l'Homme selon laquelle les enquêtes menées par l'administration des douanes françaises étaient contraires au droit de se taire consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Afin de parvenir à cette conclusion, le tribunal a invoqué que le droit au silence est protégé et garanti par la Convention européenne des droits de l'homme ainsi que par le pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Il s'est ensuite référé à la jurisprudence de principe de la Cour Européenne des Droits de l'Homme selon laquelle les enquêtes menées par l'administration des douanes françaises étaient contraires au droit de se taire consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le tribunal a constaté que l'administration fiscale invoquait l'intention frauduleuse à l'encontre du contribuable afin de justifier le recours au délai de taxation extraordinaire de cinq ans (article 354, al.2 du CIR 92).

Or, cette notion d'« intention frauduleuse » correspond à celle reprise par les articles 444 et suivants du CIR 92 qui fixent les sanctions dites 'administratives'. Il s'agit en l'espèce des accroissements qui peuvent être infligés au contribuable en cas de déclaration incomplète et inexacte. Lorsque l'intention frauduleuse est retenue, ceux-ci peuvent être de 50 à 200% (alors que lorsque l'inexactitude ne résulte pas d'une quelconque intention frauduleuse, les accroissements restent inférieurs à 50 %).

En outre, conformément aux articles 449 et suivants du CIR, des peines d'emprisonnement et/ou des amendes peuvent être infligées : la fraude fiscale (présence d'intention frauduleuse) est érigée en infraction – pénalement punissable – par ces dispositions.

Pour le tribunal : « *il s'agit dans les deux cas de sanctions présentant un caractère répressif manifeste, même si la première est qualifiée de sanction administrative* ». La procédure initiée par l'application de l'article 333, alinéa 3 était susceptible d'aboutir à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale.

Le tribunal a ainsi conclu : « *dans ces circonstances le refus du requérant de fournir les documents et renseignements demandés relève*

de son droit au silence tel qu'il résulte de l'article 6 (...) et de l'article 14, § 3 G du pacte (...) et ne peut être sanctionné par une amende ou par l'établissement d'une imposition d'office ».

Cette décision doit évidemment être favorablement accueillie.

Elle conclut en effet au droit au silence pour le contribuable, suspecté de fraude fiscale, en dehors de toute instruction ou information déjà pendante à son encontre.

La notification d'indices de fraude adressée au contribuable permettrait de conclure qu'il pourrait faire l'objet de sanctions procédant d'une accusation en matière pénale. En d'autres, il faut mais il suffit qu'une personne puisse faire l'objet d'une accusation en matière pénale pour que celle-ci puisse invoquer le droit au silence. Si cette affirmation semble évidente, l'administration estime, au contraire, que le contribuable ne pourrait jamais invoquer ce droit dans la mesure où les informations demandées servent uniquement à établir la base imposable...

“

Elle conclut en effet au droit au silence pour le contribuable, suspecté de fraude fiscale, en dehors de toute instruction ou information déjà pendante à son encontre.

”

Ce raisonnement, assez simpliste ne peut être suivi. A l'instar du tribunal de première instance de Liège, il faut se rappeler que dès que l'administration retient l'intention frauduleuse, le contribuable est passible de sanctions pénales (même si elles sont qualifiées de sanctions administratives) et peut être condamné à des peines de prison ou des amendes. Il y a bien accusation en matière pénale et, partant, le droit au silence relevant des droits de la défense doit primer sur l'obligation de collaboration avec le fisc ... quoi qu'il lui en coûte.

Sabrina SCARNA



La Belgique à nouveau dans le collimateur de la Commission

La Commission européenne a profité de l'été pour inviter la Belgique à mettre fin à certaines pratiques jugées non conformes de sa législation fiscale.

Ce n'est pas la première fois que la Belgique se fait taper sur les doigts par la Commission européenne.

Par le passé déjà, certaines particularités du régime fiscal belge, notamment en matière d'assurances, avaient entraîné une réaction de la Commission. On rappellera notamment que le régime fiscal belge applicable au transfert de droits acquis d'un fonds de pension vers un autre fonds de pension ou une assurance-groupe, qui impliquait un traitement fiscalement plus lourd lorsque le transfert se faisait au profit d'un fonds étranger, a été jugé par la Commission comme entravant la libre circulation des capitaux.

Cet été, la Commission a stigmatisé quelques autres mesures fiscales belges.

Parmi celles-ci, elle a demandé à la Belgique de mettre fin aux pratiques discriminatoires relatives aux déductions fiscales personnelles accordées aux résidents percevant des revenus de source étrangère.

Lorsqu'un contribuable belge perçoit des revenus de source étrangère, provenant d'un pays avec convention préventive de double imposition, ces revenus sont exonérés en Belgique. Ils sont cependant pris en considération pour déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus de source belge.



Lorsqu'un contribuable belge perçoit des revenus de source étrangère, provenant d'un pays avec convention préventive de double imposition, ces revenus sont exonérés en Belgique. Ils sont cependant pris en considération pour déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus de source belge.



Cette pratique est connue sous le terme de réserve de progressivité.

Le problème est qu'elle limite la déduction des abattements liés à la situation personnelle et familiale.

La Commission estime que l'impossibilité de bénéficier de dé-

ductions personnelles intégrales ferait obstacle à la libre circulation des travailleurs et des indépendants garantie par le Traité CEE, se fondant, à cet égard, sur une affaire tranchée par la Cour de Justice des Communautés européennes, concernant l'application de règles identiques aux Pays-Bas.

Il appartient désormais au gouvernement belge de réagir.

D'expérience, l'on sait que, lorsqu'une procédure d'infraction est initiée par la Commission européenne, la Belgique réagit en général avec beaucoup de retard. Dans le cadre de la problématique relative au transfert de droits acquis en matière d'assurance-groupe, il a non seulement fallu une procédure d'infraction initiée par la Commission, mais également une série de décisions jurisprudentielles de Tribunaux de première instance et de Cours d'appel pour que l'administration admette l'illégalité de la disposition incriminée.

Cette attitude est évidemment dommageable pour les contribuables devant supporter les frais d'une procédure judiciaire, et peut d'ailleurs poser la question de la responsabilité de l'Etat.

Sophie VANHAELST



Bon père de famille et montage fiscal

La matière des plus-values réalisées par des résidents fiscaux belges sur des cessions de participations est devenue source de controverses importantes

Il était communément admis en droit fiscal belge que les plus-values réalisées par une personne physique sur des cessions de participations sont exonérées d'impôt, pour autant qu'elles s'inscrivent dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Le critère classiquement utilisé pour distinguer la gestion normale de la gestion anormale est le critère de la spéculation. La spéculation est définie comme l'achat avec intention de revendre, dès l'acte d'achat, en réalisant un bénéfice.

Les premières difficultés sont nées à l'occasion des cessions de sociétés de liquidités. Ces sociétés qui n'ont plus que des liquidités et un impôt latent à payer sont cédées en cours d'exercice social.

La société cédée procède à des investissements pour bénéficier, le cas échéant, d'une taxation étalée moyennant emploi, voire d'une déduction importante de charges financières réduisant à néant la base imposable.

Le marché a été saturé d'acheteurs malhonnêtes se contentant de filer avec la caisse. L'administration fiscale n'avait souvent comme seul recours, pour tenter de recouvrer un impôt, que de se retourner contre les vendeurs personnes physiques, en soutenant qu'ils n'avaient pas agi comme un bon père de famille avec, pour conséquence, une taxation au taux de 33 % de la plus-value réalisée.

“

Les premières difficultés sont nées à l'occasion des cessions de sociétés de liquidités. Ces sociétés qui n'ont plus que des liquidités et un impôt latent à payer sont cédées en cours d'exercice social.

”

Le fisc s'est ensuite attaqué aux plus-values dites internes, c'est-à-dire les plus-values réalisées par des personnes physiques à l'occasion de la cession de participations au profit de sociétés holding constituées par leurs soins.

La jurisprudence est, à ce propos, pour le moins hésitante, certaines juridictions n'hésitant pas à affirmer que pareille opération s'écarterait de la gestion normale d'un patrimoine privé.

On ne peut, dans ce contexte, que se réjouir de la décision rendue par le Tribunal de 1ère instance de Bruxelles, le 10 mai dernier.

Dans le cadre de ce dossier, les contribuables avaient constitué une SOPARFI luxembourgeoise. Peu de temps après sa constitution, cette société luxembourgeoise avait acheté 95 % des actions d'une société belge en pertes, les 5 % restant étant rachetés par le couple à titre privé.

Quelques mois après la constitution de la SOPARFI, les contribuables belges cédèrent l'ensemble des actions de la société commerciale qu'ils avaient constituée en 1967 à la société en perte. Cette dernière avait contracté un crédit pour rembourser les cédants.

Elle remboursait le crédit au moyen des dividendes provenant de la société d'exploitation et bénéficiait, par ailleurs, d'une convention de prestation de services avec la société d'exploitation, permettant des remontées de bénéfices vers la société en perte, bénéfices non taxés vu l'imputation des pertes antérieures de la société prestataire.

En 1996, la société luxembourgeoise cède finalement les actions de la société en perte et de sa filiale à un repreneur néerlandais et est ensuite transformée en holding 29.

L'administration entendait taxer la plus-value réalisée par les contribuables belges à l'occasion de la cession de leur participation en 1993 à la société en perte.

L'administration y voyait une stratégie globale avec utilisation de structures étrangères à celles qu'utilise classiquement un bon père de famille, en vue de réaliser in fine une plus-value sur titres exonérée d'impôt.

“

On aperçoit assez mal à cet égard en quoi cet élément serait élisif du comportement d'un bon père de famille.

”

Parmi les arguments invoqués par l'administration figurent quelques perles dont elle est coutumière, à savoir, d'une part, qu'il n'est pas conforme au comportement d'un bon père de famille de vendre ses actions à une société dont le patrimoine propre est négatif. On peut répondre à cet argument que, dès l'instant où cette société bénéficie d'un crédit bancaire, le contribuable n'a pas à se soucier plus avant de la composition de son patrimoine. Par ailleurs, autre argument invoqué dans ce cas : le fait que les actionnaires n'avaient en réalité pas abandonné le contrôle de la société d'exploitation qu'ils continuaient à contrôler via la SOPARFI.

On aperçoit assez mal à cet égard en quoi cet élément serait élisif du comportement d'un bon père de famille.

Dans une décision extrêmement motivée, le Tribunal de 1ère instance de Bruxelles a considéré que l'opération restait dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Il a relevé, d'une part, que les actions de la société commerciale étaient la propriété du couple depuis de nombreuses années et qu'on ne pouvait donc pas considérer qu'ils les aient acquises avec un but spéculatif.

Il rappelle qu'il est du libre choix d'un contribuable d'opter pour la voie la moins imposée, qu'un contribuable peut mettre en place une structure juridique dont il accepte toutes les conséquences, sans violer de dispositions légales, sans que cet élément ne soit élisif de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Très justement, le Tribunal exclut de l'appréciation du caractère normal ou anormal de l'acte les opérations qui ont été réalisées postérieurement à la cession, c'est-à-dire la vente finale du groupe à un repreneur néerlandais et la transformation de la SOPARFI en holding 29.

En conclusion, le recours à des structures étrangères et l'assistance de conseils afin de fiscaliser au mieux la vente d'une participation ne sont pas anormaux pour un bon père de famille.

Le Tribunal relèvera également que les contribuables n'ont pris aucun risque financier, ils ne se sont jamais portés cautions pour les obligations de la société en perte.

On ne peut qu'approuver cette décision qui relève, à juste titre, que les notions de gestion normale d'un patrimoine privé et de planification fiscale ne sont pas antinomiques.

Sophie VANHAELST



Prolongation du délai de réclamation ... et du délai d'imposition

La loi-programme du 20 juillet 2006 a apporté des modifications au Code des impôts sur les revenus, parmi lesquelles il convient de relever deux prolongations de délais, l'une en faveur du contribuable et l'autre en faveur de l'administration.

Le délai d'introduction de la réclamation, qui était de trois mois à dater de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, est porté à six mois.

“

La loi allonge encore d'un an le délai d'imposition applicable lorsque les renseignements sont portés à la connaissance du fisc belge par l'administration fiscale d'un autre Etat, ce qui porte ainsi le délai d'imposition à plus de sept ans.

”

La trop grande brièveté de ce délai était unanimement reconnue vu la longueur des délais dont dispose l'administration pour établir l'impôt. L'administration avait de plus constaté qu'un nombre important de réclamations étaient formées parce que le contribuable n'avait pas eu suffisamment de temps pour analyser son avertissement-extrait de rôle, le

communiquer à son conseiller fiscal, et éventuellement prendre contact avec l'administration fiscale.

Mais le fisc s'est également octroyé une rallonge pour imposer le contribuable.

On sait que l'avertissement-extrait de rôle doit en principe être établi au plus tard le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition. Pour les contribuables qui n'ont pas rentré de déclaration, qui l'ont rentrée tardivement ou qui ont rentré une déclaration incorrecte, le fisc dispose d'un délai de trois ans pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt, délai qui peut être prolongé

de deux ans en cas d'infraction fiscale, ce qui fait déjà un délai de cinq ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition.

Ce délai peut en outre être prolongé de douze

mois si, au cours des cinq ans mentionnés ci-avant, le fisc a connaissance de revenus non déclarés, notamment suite à des renseignements obtenus d'un Etat étranger, ou dans le cadre d'une action judiciaire, ou encore d'autres éléments probants qui sont venus à la connaissance du fisc. Le délai est ainsi porté à plus de six ans.

La loi allonge encore d'un an le délai d'imposition applicable lorsque les renseignements sont portés à la connaissance du fisc belge par l'administration fiscale d'un autre Etat, ce qui porte ainsi le délai d'imposition à plus de sept ans.

Le ministre des Finances justifie la prolongation de ce délai par le fait que l'échange centralisé des informations nécessaires à l'établissement de l'impôt entraîne un retard dans la transmission des données aux services de taxation compétents de manière telle que ces derniers viennent souvent à manquer du temps nécessaire à leur traitement.

Il semble ainsi que le fisc n'est pas en mesure de vérifier dans l'année la validité de la réception des informations, de traduire les informations obtenues de l'étranger, d'identifier le contribuable, de traiter les fichiers de données établis à l'aide de différents systèmes d'automatisation. Il ne s'agit pas ici de réaliser des devoirs d'investigation mais uniquement de poser une série d'actes matériels destinés à permettre de procéder à la taxation sur la base des informations obtenues de l'étranger.

On ne peut que s'étonner qu'à l'ère de l'informatique et malgré le nombre impressionnant de fonctionnaires fiscaux dont dispose la Belgique, ces derniers ne puissent s'organiser pour établir

l'impôt dans l'année de la réception des informations.

Il est navrant de constater que le gouvernement préfère allonger le délai d'imposition, au lieu de s'attaquer au problème en lui-même, à savoir le traitement de données informatisées dans un délai raisonnable.

Le législateur pallie ainsi à l'inorganisation du fisc en instaurant une plus grande insécurité juridique pour le contribuable qui pourra se voir imposer sur des revenus qu'il aurait perçus plus de sept ans auparavant.

Valérie-Anne
de BRAUWERE



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Sophie VANHAELST
Rédacteur en chef
et de

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 AFSCRIFT

rue Lens 13

1000 Bruxelles

Internet<http://www.idefisc.be>**Prochain numéro**

Janvier 2007

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à 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