



# IDEFISC

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 59 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Avril 2007 - info@idefisc.be

### Editorial

## Le conciliateur fiscal : une occasion manquée

Il y a longtemps qu'on réclame, en Belgique, la création d'un conciliateur ou d'un médiateur, pour aider à régler les multiples petits litiges qui se présentent entre contribuable et administration. Ainsi, l'actuel médiateur fédéral, non spécialisé en matière fiscale, est sollicité pour des plaintes contre l'administration fiscale, plus

heureusement, une fois de plus, le gouvernement n'a pas voulu tenir compte des objections du Conseil d'Etat, qui estimait absurde de confier cette fonction exclusivement à des fonctionnaires du fisc, évidemment juges et parties.

un problème et qu'il aurait fallu le résoudre ?

Thierry AFSCHRIJFT



“

*Le prétexte invoqué pour refuser la conciliation au stade de la taxation est tout simplement que, dans ce cas, « les conciliateurs seraient débordés » !*

”

que pour n'importe quelle autre administration, hormis le très kafkaïen Office des étrangers.

Le projet de loi gouvernemental créant un service de conciliation fiscale était donc, dans son principe, une excellente idée. Mal-

Bien plus, une autre objection, de taille, doit être formulée à l'égard du projet. Il ne permet l'appel à un conciliateur qu'après l'imposition. Or, c'est évidemment au stade du contrôle que se présentent l'essentiel des litiges et, après taxation en matière d'impôts sur les revenus, le contribuable peut déjà s'adresser au directeur régional. Le gouvernement, sans doute parce qu'il manque décidément d'indépendance à l'égard de l'administration, rate son objectif. Le prétexte invoqué pour refuser la conciliation au stade de la taxation est tout simplement que, dans ce cas, « les conciliateurs seraient débordés » ! N'est-ce pas là justement reconnaître qu'il y a



### **Le coin de l'ours mal léché Une prescription prévisible ...**

La presse annonce que les affaires pénales qui font suite aux impositions en matière de « *quotité forfaitaire d'impôt étranger* », sur la période de ... 1989 à 1992 seront vraisemblablement prescrites. Deux jugements ont d'ailleurs été rendus en ce sens.

Ses informateurs habituels, liés aux services de répression, invoquent comme d'habitude le manque de personnel pour les mener à bout.

L'argument est évidemment risible dans un pays qui connaît le plus grand nombre de fonctionnaires fiscaux par habitant, au monde, et qui est également l'un des plus policés. La vérité est que, pour des centaines de dossiers, les directions régionales des contributions ont volontairement tardé à rendre des décisions, parce que l'administration n'avait aucune preuve qui justifie les taxations qu'elle avait pourtant pris la responsabilité d'enrôler.

La vérité est aussi que les seuls jugements rendus en la matière, sur le plan fiscal, ont constaté le caractère injustifié des taxations.

La vérité est enfin que, pour éviter une pluie de procédures tournant à son détriment, l'administration a déposé des plaintes dont le seul but était d'empêcher les procédures civiles d'être poursuivies.

Ceux qui disent aujourd'hui que le fisc a manqué de personnel ne font qu'utiliser, en invoquant la loi de Parkinson, le vieux système consistant à utiliser ses propres manquements pour augmenter encore son pouvoir ...

## Sommaire

|  |    |
|--|----|
| Editorial : Le conciliateur fiscal : une occasion manquée  | 01 |
| Le gouvernement veut attirer les investisseurs étrangers   | 05 |
| Quand le choix de la voie la moins imposée passe par Hong Kong   | 06 |
| Une succursale belge ne peut être discriminée par rapport à une société belge  | 07 |
| Emphytéose : une nouvelle bévue du Service des Décisions Anticipées  | 08 |
| Biens immeubles détenus en usufruit par une société : pas de rejet d'amortissements  | 09 |
| Vers un nouveau régime fiscal des droits d'auteur ?  | 10 |
| Plus-values sur participations importantes : l'administration s'incline  | 11 |
| Vers un nouveau régime fiscal des sportifs rémunérés ?   | 13 |
| Céder un immeuble neuf sans TVA : une pratique abusive ?   | 14 |
| Déductibilité de management fees   | 17 |
| Avertissement-extrait de rôle et force exécutoire à l'encontre de tiers  | 19 |
| Résiliation anticipée d'un droit de superficie : pas de droit proportionnel d'enregistrement sur la transmission du bâtiment | 20 |
| En société, qui peut réclamer ?  | 21 |
| L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme : applicable en matière fiscale pour les sanctions.            | 23 |

## Le gouvernement veut attirer les investisseurs étrangers

Un arrêté royal du 21 décembre 2006 (M.B., 29 décembre

“

*Cette renonciation n'est applicable que si la convention préventive conclue avec la Belgique ou tout autre accord prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des Etats contractants.*

”

2006) a instauré une nouvelle renonciation à la perception du précompte mobilier sur les dividendes qui sont attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2007 par une société belge à sa société mère localisée dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition sans restriction quant à l'échange d'informations.

Cette renonciation n'est applicable que si la convention préventive conclue avec la Belgique ou tout autre accord prévoit l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la législation nationale des Etats contractants.

La plupart des conventions que la Belgique a signées prévoient un tel échange.

Seules celles signées avec certains pays de l'ex-URSS (Turkménistan, Tadjikistan, Moldavie, Kirghizistan) et avec la Suisse ne prévoient pas cet échange de

renseignements.

Pour ce dernier pays, l'accord du 26 octobre entre l'Union européenne et la Confédération suisse, qui prévoit l'exonération sur base de la Directive européenne mère-filiale moyennant une participation minimale de 25 % du

capital et une période ininterrompue de détention des actions par la société bénéficiaire d'au moins deux ans, est cependant d'application.

Le nouvel arrêté royal du 21 décembre 2006 a dès lors pour objet de faire bénéficier les sociétés étrangères établies dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition, d'un régime plus avantageux que celui permis par ces conventions fiscales.

En effet, les conventions les plus favorables prévoient que lorsque la participation de la société étrangère dans la société belge atteint un certain seuil (en général 10 %), la retenue à la source

que la Belgique peut percevoir sur les dividendes peut atteindre 5 %.

Depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal, aucune retenue à la source belge n'est dorénavant applicable sur ces dividendes sortants.

Pascale HAUTFENNE



## Quand le choix de la voie la moins imposée passe par Hong Kong

Le régime fiscal de Hong Kong se caractérise par un taux nominal d'impôt des sociétés de 17,5% qui ne frappe, pour l'ensemble des sociétés résidentes de ce ter-

*Malgré ce régime fiscal favorable, Hong Kong n'apparaît pas dans la « liste noire » de l'administration fiscale épinglant les paradis fiscaux. Une circulaire administrative confirme d'ailleurs que les dispositions du droit commun en matière d'impôts applicables à une société établie à Hong Kong ne sont pas notablement plus avantageuses qu'en Belgique.*

ritoire, que leurs revenus « onshore », c'est-à-dire les bénéfices qui y sont réalisés ou qui y ont leur source. Les revenus « offshore » des sociétés résidentes de Hong Kong n'y sont donc pas taxés.

Malgré ce régime fiscal favorable, Hong Kong n'apparaît pas dans la « liste noire » de l'administration fiscale épinglant les paradis fiscaux. Une circulaire administrative confirme d'ailleurs que les dispositions du droit commun

en matière d'impôts applicables à une société établie à Hong Kong ne sont pas notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Dans ce contexte, la signature par la Belgique d'une convention préventive de la double imposition avec Hong Kong (en vigueur depuis le 7 octobre 2005) offre un grand nombre d'opportunités au contribuable

belge qui souhaite organiser ses affaires, dans le respect strict de la loi, en exerçant son droit au choix licite de la voie la moins imposée.

Examinons par exemple le cas d'une société opérationnelle basée effectivement à Hong Kong, réalisant des revenus offshore et détenue par une holding belge : les bénéfices réalisés par la société filiale de Hong Kong ne seront pas taxés à Hong Kong et la distribution de dividendes à la holding belge pourra bénéficier du régime belge dit des « revenus définitivement taxés » ce qui signifie que seulement 5% du montant des dividendes recueillis par la holding belge restent soumis à l'imposition.

Inversement, dans le cas d'une société holding belge détenue par une société constituée à Hong Kong, détenue elle-même par un contribuable belge, les dividendes attribués à la société mère située à Hong Kong seront

*Il faut encore savoir que Hong Kong n'est pas favorable à une extension à sa juridiction de la Directive européenne sur l'épargne (on se rappellera que d'autres états tiers, tels la Suisse, ont quant à eux signé un tel accord avec l'Union Européenne) en sorte que les actifs situés Hong Kong sont à l'abri de tout transfert d'information vers les états de l'Union Européenne.*

distribués, moyennant conditions, sans prélèvement à la source (c'est-à-dire en Belgique) et ne seront pas imposés à Hong Kong dans le chef de la société mère.

Il faut encore savoir que Hong Kong n'est pas favorable à une extension à sa juridiction de la Directive européenne sur l'épargne (on se rappellera que d'autres états tiers, tels la Suisse, ont quant à eux signé un tel accord avec l'Union Européenne) en sorte que les actifs situés Hong Kong sont à l'abri de tout transfert d'information vers les états de l'Union Européenne.

Rappelons enfin que le recours à une société étrangère en vue d'éviter l'impôt est licite en soi, pour autant que les actes accomplis soient sincères et non simulés.

Sylvie LEYDER



## Une succursale belge ne peut être discriminée par rapport à une société belge

Un intéressant jugement a été rendu récemment par le tribunal de première instance de Bruxelles dans une affaire opposant l'administration fiscale à une société indienne disposant d'un établissement stable en Belgique.

“

*Par contre, la Convention préventive de double imposition (CDPI) conclue entre la Belgique et l'Inde prévoit expressément que « lorsqu'un résident de la Belgique reçoit (...) des intérêts visés à l'article 11 (...) de la Convention, la Belgique accorde sur l'impôt dont elle frappe ces revenus, une déduction tenant compte de l'impôt dû en Inde sur les mêmes revenus, qu'il ait été ou non réellement payé ... ».*

”

La société indienne sollicitait l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) se rapportant à des revenus mobiliers de source indienne, qui n'avaient fait l'objet d'aucune imposition effective en Inde.

Pour rappel, l'article 287 du Code des impôts sur les revenus limite

la QFIE en fonction de l'impôt effectivement perçu à la source, de sorte qu'en l'espèce l'imputation de la QFIE n'était pas envisageable sur base du droit interne. Par contre, la Convention préventive de double imposition (CDPI) conclue entre la Belgique et l'Inde prévoit expressément que « lorsqu'un résident de la Belgique reçoit (...) des intérêts visés à l'article 11 (...) de la Convention, la Belgique accorde sur l'impôt dont elle frappe ces revenus, une déduction tenant compte de l'impôt dû en Inde sur les mêmes revenus, qu'il ait été ou non réellement payé ... ».

Se fondant sur la primauté des dispositions de droit conventionnel, le tribunal en déduit que les résidents de la Belgique peuvent imputer sur l'impôt une QFIE se rapportant aux revenus de source indienne, même si ces revenus n'ont pas été réellement imposés en Inde. Mais le tribunal constate par ailleurs que la société indienne n'est pas un résident de la Belgique, de sorte qu'elle ne peut se fonder directement sur la disposition conventionnelle susvisée.

Néanmoins, la société indienne revendique le bénéfice de l'imputation de la QFIE en se fondant

sur le principe de non-discrimination énoncé à l'article 24, § 2, de la CDPI, qui prévoit que « l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité et se trouvent dans la même situation et dans les mêmes conditions ».

Selon l'administration fiscale, cette dernière règle ne pourrait s'appliquer qu'en cas de discrimination issue du droit interne d'un des deux Etats contractants, et non en cas de discrimination issue de la Convention elle-même. L'administration fonde sa position sur les termes « l'imposition dans l'autre Etat contractant » qui désigneraient exclusivement l'imposition en vertu du droit interne.

Le tribunal ne suit pas ce dernier raisonnement et fait droit à la demande de la société indienne, en décidant que l'article 24 « est une règle qui, sauf réserve explicite, s'applique de façon générale et qui, au besoin, vient compléter ou corriger les autres dispositions de la Convention au cas où celles-ci aboutiraient, par exemple, à traiter un établissement stable de manière moins favorable qu'une entreprise résidente ».

Le principe de non-discrimination peut donc trouver à s'appliquer

tant vis-à-vis des règles de droit interne que vis-à-vis des règles conventionnelles.

Martin VAN BEIRS



## Emphytéose : une nouvelle bévée du Service des Décisions Anticipées

Un contribuable a eu l'idée saugrenue de poser la question suivante au Service des Décisions Anticipées. Plutôt que d'acquérir la pleine propriété d'un bien im-

“

*Inutile de dire qu'aucune de ces conditions ne se trouve dans la loi, ni ne peut être déduite d'une disposition légale quelconque. Une fois de plus, le SDA se prend pour un législateur, et édicte des conditions qui s'ajoutent aux conditions légales.*

”

“

*Pour répondre à cette question simple, qui relève du choix licite de la voie la moins imposée, le service des décisions anticipées (SDA) a cru utile d'énoncer que l'opération n'était licite que moyennant toute une série de conditions.*

”

meuble, peut-on imaginer qu'une société acquière le droit d'emphytéose et qu'ensuite une autre société acquière le tréfonds de la propriété ?

Cette question ne pose en réalité aucune difficulté, et est réglée depuis longtemps par la pratique : la réponse est évidemment positive, pour autant qu'au moment de l'acquisition des deux éléments du droit de propriété, l'intention ne soit pas de les réunir à bref délai.

Pour répondre à cette question simple, qui relève du choix licite de la voie la moins imposée, le service des décisions anticipées (SDA) a cru utile d'énoncer que l'opération n'était licite que moyennant toute une série de conditions. Il fallait un engagement écrit des deux sociétés acquéreuses de ne pas reconstituer la pleine propriété pendant toute la durée du droit d'emphytéose (sic ; c'est-à-dire pendant 99 ans). Bien plus, il fallait que les deux sociétés ne soient pas contrôlées par les mêmes personnes, et qu'elles s'engagent à ne pas faire l'objet d'un changement de contrôle pendant 5 ans (pourquoi 5 ans ?) et, en outre, que le canon unique ne dépasse pas 95 % de la valeur de la pleine propriété du bien (alors que pour une emphytéose de 99 ans, le canon unique, calculé économiquement, vaut plus de 99 % de cette valeur !) et, enfin, que pendant la durée de l'emphytéose, les administrateurs désignés dans les deux sociétés ne puissent disposer,

du pouvoir décisionnel au sein des deux conseils d'administration simultanément. Last but not least, il fallait que les actes soient signés à des dates comportant un intervalle d'au moins 15 jours ...

Inutile de dire qu'aucune de ces conditions ne se trouve dans la loi, ni ne peut être déduite d'une disposition légale quelconque. Une fois de plus, le SDA se prend pour un législateur, et édicte des conditions qui s'ajoutent aux conditions légales.

Il faut clairement voir en de telles décisions une application de la défunte théorie de la réalité économique, que l'administration fiscale essaye de ressusciter, par des interventions intempestives de ce service, qui devrait strictement appliquer la loi.

Sur le plan pratique, il va de soi qu'aucune de ces conditions ne doit être respectée, et que la seule chose qu'il faut recommander est de respecter simplement la loi, et ... de ne pas demander de ruling dans de telles situations.

Thierry AFSCHRIFT



## Biens immeubles détenus en usufruit par une société : pas de rejet d'amortissements

La Cour d'appel d'Anvers a rendu, le 31 octobre 2006, un arrêt où se trouve une nouvelle fois consacrée la primauté de l'article 26 du Code sur l'article 49 du Code.

“

*C'est cette jurisprudence très contestable qui permet à l'administration de rejeter la déduction de charges professionnelles exposées par une société dans le cadre d'opérations qui sont étrangères à son objet social, même si celles-ci lui permettent de générer des revenus imposables.*

”

Il s'agissait d'une société de pharmaciens qui avait acquis un droit d'usufruit sur un appartement à la mer, tandis que ses gérants en acquéraient la nue-propiété.

L'administration avait considéré, assez classiquement, que cette dépense n'avait pas un caractère professionnel dans le chef de la société, au sens de l'article 49 du Code et avait donc rejeté les amortissements actés sur ce droit d'usufruit. L'administration relevait que les frais de l'usufruit ne se rapportaient pas nécessai-

rement à l'activité professionnelle réelle et que la société restait en défaut de démontrer de quelle façon l'investissement contribuait à la réalisation de son objet social.

Ce faisant, l'administration se fondait en réalité sur la jurisprudence de la Cour de cassation, qui considère désormais que pour être déductible au titre de frais professionnel, il faut non seulement que la dépense soit nécessaire, c'est-à-dire qu'elle permette d'acquérir ou de conserver des revenus, mais également qu'elle soit conforme à l'activité sociale telle que définie par les statuts.

C'est cette jurisprudence très contestable qui permet à l'administration de rejeter la déduction de charges professionnelles exposées par une société dans le cadre d'opérations qui sont étrangères à son objet social, même si celles-ci lui permettent de générer des revenus imposables.

C'est cette même jurisprudence qui est classiquement invoquée par l'administration dans les schémas de type immobilier, lorsqu'une société acquiert un bien immeuble et le met en totalité ou partiellement à disposition de son gérant, pour rejeter la déduction des amortissements ou des intérêts, lorsque l'acquisi-

tion n'est pas conforme à l'objet social.

Ceci étant, dans le cadre du dossier soumis à la Cour d'appel d'Anvers, la société avait fait valoir, à juste titre, que ce schéma d'acquisition lui permettait, par la mise à disposition du bien immeuble au profit de ses gérants, de leur octroyer ainsi une rémunération de leur activité génératrice, par ailleurs, de revenus imposables dans le chef de la société.

La Cour d'appel d'Anvers a décidé d'octroyer à la société le droit de déduire les amortissements actés sur cet appartement. Elle a considéré qu'en réalité, l'interdiction de la double imposition qui est contenue à l'article 26 du Code vaut également en matière d'application de l'article 49.

Le Code prévoit en effet, dans son article 26, que lorsqu'une entreprise accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf s'ils interviennent pour déterminer la base imposable du bénéficiaire.

Dans le cas présent, les gérants avaient été imposés sur un avantage en nature calculé conformément aux dispositions du Code pour la mise à disposition gratuite de l'appartement. Partant de cette constatation, la Cour considère que l'imposition de cet avantage exclut la non-déductibilité dans le chef de celui qui octroie

l'avantage.

Cette jurisprudence, qu'on retrouve déjà dans la problématique de la déductibilité des management fees payés par une société à une autre, doit être approuvée.

Elle permet en outre d'admettre la déduction des amortissements sur ce type d'investissement, sans entrer dans le débat ouvert par la Cour de cassation quant à la conformité de la dépense avec l'objet social tel que défini par les statuts.

Sophie VANHAELST



## Vers un nouveau régime fiscal des droits d'auteur ?

Il existe actuellement sur le bureau du Parlement deux propositions de loi visant à organiser un régime de taxation distinct pour les droits d'auteur.

Les deux propositions envisagent la création d'une nouvelle catégorie de « *revenus divers* » à l'article 90, 1° du CIR 92.

*La seconde proposition (déposée en 2007 par des élus PS), propose quant à elle un tarif progressif par tranches (de 10 à 35 %) (une innovation pour la catégorie de « *revenus divers* » !), après déduction de forfaits de frais, également variables de 3 à 20 %, selon les tranches de revenus.*

La première (déposée en 2006 par Philippe MONFILS) vise « *les revenus recueillis à l'occasion de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, portant sur des prestations ou œuvres artistiques(...)* » et prévoit l'application

d'un intéressant précompte mobilier libératoire de 15 %, sur le montant brut du revenu, diminué d'un montant forfaitaire de frais déterminé par arrêté royal (en l'occurrence les forfaits de frais prévus par l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 pour les revenus mobiliers, les droits d'auteur ayant incontestablement la nature de « *revenus mobiliers* »...) (et sauf déduction de frais réels).

La seconde proposition (déposée en 2007 par des élus PS), propose quant à elle un tarif progressif par tranches (de 10 à 35 %) (une innovation pour la catégorie de « *revenus divers* » !), après déduction de forfaits de frais, également variables de 3 à 20 %, selon les tranches de revenus.

Les deux propositions ont en tout cas le mérite de simplifier la situation en matière de taxation de droits d'auteur. Depuis plusieurs années, la question donne en effet lieu à un contentieux administratif et judiciaire relativement important : les droits d'auteur sont-ils taxables à titre de revenus mobiliers (article 7 du CIR 92) ? De revenus professionnels à caractère mobilier (article 37 du CIR 92) ? De revenus divers (article 90, 1° du CIR 92) ? Ou de revenus professionnels (profits ou bénéfices ?).

Il ne nous reste plus maintenant qu'à espérer que le législateur prenne le temps de terminer son travail avant la fin de la législature...

Anne RAYET



## Plus-values sur participations importantes : l'administration s'incline

L'AFER a publié, en date du 14 mars 2007, une circulaire, faisant suite à la décision rendue par la Cour de Justice des Communautés européennes en date du 8 juin 2004, dans laquelle la Cour avait estimé que l'article 90, 9° du CIR 1992 était en contradiction avec les principes de base du droit communautaire.

“

*Le fait que les plus-values sur des actions de sociétés étrangères ne sont pas taxées sur base de l'article 90, 9° du CIR 1992 est à la base de la reconnaissance de l'existence d'une discrimination, difficilement justifiable, à l'égard des actionnaires de sociétés belges.*

”

En vertu de l'article 90, 9° du CIR 1992, tel qu'il existe encore aujourd'hui dans le CIR 1992, il y a taxation, au titre de revenus divers, des plus-values réalisées sur la cession à une société ou à une personne morale étrangère d'une participation importante détenue dans une société résidente.

Les conditions d'application de

l'article 90, 9° du CIR 1992 sont les suivantes :

- il doit s'agir d'actions, ou de parts représentatives du capital social d'une société résidente ;
- la cession doit avoir été effectuée à titre onéreux, en-dehors de l'exercice d'une activité professionnelle (à la suite, notamment, d'une vente, d'un échange, d'un apport en société, etc...).

L'article 95 du CIR 1992 exclut toutefois de cette taxation la plus-value réalisée lors de l'échange de titres, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou encore d'une modification de la forme juridique d'une société, lorsque les actions de la société absorbée, scindée ou transformée sont échangées contre des actions de la société absorbante, issue de la scission ou modifiée.

Le fait que les plus-values sur des actions de sociétés étrangères ne sont pas taxées sur base de l'article 90, 9° du CIR 1992 est à la base de la reconnaissance de l'existence d'une discrimination, difficilement justifiable, à l'égard des actionnaires de sociétés belges.

Pour que la plus-value soit imposable, le cédant doit détenir une participation importante dans le capital de la société résidente, ce qui signifie une participation d'au moins 25% des droits dans la société dont les titres sont cédés. Ce seuil est considéré comme atteint lorsque le cédant détient,

soit seul, soit avec son conjoint, ses descendants, ascendants ou encore collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et ceux de son conjoint, 25% des parts de la société résidente.

Dans un arrêt, rendu en date du 13 avril 2001, la Cour de justice des communautés européennes avait déjà conclu que l'article 90, 9° du CIR 1992 était contraire au droit de libre établissement prévu par le Traité fondateur de l'Union européenne et ce, parce que, selon la Cour, en imposant un prélèvement XY aux habitants de l'Etat X en cas de vente à une société établie dans un pays Y, la société Y s'en retrouve désavantagée dans le cadre de l'exercice de son droit à l'établissement dans l'Etat X, puisque les possibilités sont pour elles plus limitées d'acquérir, dans cet Etat X, une participation de contrôle de minimum 25%.

Dans le litige ayant donné lieu à l'ordonnance de la Cour de Justice des Communautés européennes rendue en date du 8 janvier 2004, un contribuable, agissant en son nom propre et pour le compte d'autrui, avait vendu des actions de sociétés belges à une société française.

La famille du contribuable concerné ayant détenu une participation importante, dans le sens précité, dans les sociétés belges concernées, l'administration fiscale belge avait considéré que la

plus-value réalisée était imposable au titre de plus-value sur participation importante.

*Plutôt que de supprimer, purement et simplement, l'article 90, 9° du CIR 1992, la Belgique a procédé par voie de circulaire, publiant, par l'intermédiaire de l'Administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus, une circulaire du 14 mars 2007, ayant pour objet d'« adapter » le droit fiscal belge à l'ordonnance rendue par la Cour de Justice, il y a déjà presque trois années.*

Le contribuable avait soutenu, dans le cadre de la procédure judiciaire, que l'article 90, 9° du CIR 1992 induisait un traitement différencié des plus-values sur actions ou parts selon le lieu d'établissement de la société cessionnaire, non conforme à la réglementation européenne.

Le Tribunal de 1ère instance de d'Anvers avait dès lors interrogé, à titre préjudiciel, la Cour de Justice des Communautés européennes quant à la conformité de l'article 90, 9° du CIR 1992 avec la réglementation communautaire applicable.

La Cour de Justice, par son ordonnance du 8 juin 2004, avait alors avalisé la position défendue

par le contribuable belge.

Plutôt que de supprimer, purement et simplement, l'article 90, 9° du CIR 1992, la Belgique a procédé par voie de circulaire, publiant, par l'intermédiaire de l'Administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus, une circulaire du 14 mars 2007, ayant pour objet d'« adapter » le droit fiscal belge à l'ordonnance rendue par la Cour de Justice, il y a déjà presque trois années.

L'on peut en effet lire, dans la circulaire précitée, que l'article 90, 9° du CIR 1992 ne trouve plus à s'appliquer lorsque des actions ou parts sont cédées à une personne morale visée à l'article 227, 2°, ou 3°, du CIR 1992 – c'est-à-dire une société étrangère, une association ou organisme étranger quelconque, un Etat étranger et ses subdivisions ou une association sans but lucratif étrangère – dont le siège social, le principal établissement où le siège de direction ou d'administration est situé dans un Etat membre de l'espace économique européen.

Bien que la Cour de Justice précise uniquement que les dispositions du CIR 1992 sont en contradiction avec des articles du Traité établissant la Communauté européenne, la Belgique a décidé d'étendre la mesure aux Etats membres de l'espace économique européen et ce, pour autant que l'Etat membre fasse partie dudit espace au moment

de la réalisation de la plus-value.

La circulaire du 14 mars 2007 précise enfin que celle-ci sera d'application à tous les stades de la procédure d'imposition.

Reste toutefois le risque d'imposition à titre d'acte ne relevant pas de la gestion normale d'un patrimoine privé (art. 90, 1°) ... à 33% au lieu de 16,5 %.

Mélanie DAUBE



## Vers un nouveau régime fiscal des sportifs rémunérés ?

Décidément, la Chambre ne chôme pas. Après les artistes, les sportifs...

La Commission des Finances et du Budget vient d'adopter, ce 22 mars, le texte d'une proposition de loi modifiant de façon sensible le régime fiscal des sportifs rémunérés.

“

*La proposition vise à décourager l'exode de nos sportifs vers l'étranger pour pouvoir bénéficier du taux limité de taxation de 18 %.*

”

D'une part, en ce qui concerne les sportifs résidents belges : s'ils recueillent, d'une autre activité professionnelle (autre que sportive), des revenus au moins aussi importants que ceux de leurs activités sportives, les revenus de leurs prestations sportives seraient soumis à un taux distinct de 33 %. La même règle est prévue pour les arbitres, ainsi que pour les « *formateurs, entraîneurs et accompagnateurs* ».

En outre, les sportifs de moins de 26 ans recueillant moins de 12.300 € par an (montant indexé

pour l'exercice 2007 : 15.720 €), se verraient appliquer un taux de 16,5 %.

D'autre part, en ce qui concerne les sportifs non résidents, la proposition vise à décourager l'exode de nos sportifs vers l'étranger pour pouvoir bénéficier du taux limité de taxation de 18 % (sous forme de précompte professionnel libérateur), applicable aux sportifs non-résidents qui viennent participer en Belgique à des épreuves sportives (article 228, §2, 8° du CIR 92). Désormais, le régime « *normal* » de l'impôt progressif par tranches serait appliqué à ces sportifs non-résidents qui viendraient en Belgique recueillir des revenus de sportifs « *durant une période supérieure à 30 jours* » (modification proposée de l'article 232, al. 1er, 2° du CIR 92).

Néanmoins, pour soulager les clubs sportifs qui se verraient ainsi obligés de retenir des précomptes beaucoup plus élevés lorsqu'ils engagent des sportifs non-résidents pendant plus de 30 jours, le législateur prévoit la possibilité d'obtenir une dispense de versements de la moitié de ce précompte, soit lorsque le sportif en question a moins de 26 ans, soit lorsque le club affecte cette dispense de versement à la formation de jeunes sportifs, de 12 à 23 ans.

Une proposition « *mi-figue, mi-raisin* » donc, qui n'enchantera probablement pas les milieux sportifs...

Anne RAYET



## Céder un immeuble neuf sans TVA : une pratique abusive?

Lorsque la vente d'un immeuble neuf intervient entre personnes assujetties, le coût supplémentaire représenté par la TVA de 21 % n'est pas un problème, puisqu'il est indolore, tant pour l'acheteur que pour le vendeur, qui peuvent déduire la TVA payée en amont.

En revanche, pour un acheteur qui a la qualité d'assujetti exempté ou de non-assujetti, le financement de la TVA est un surcoût considérable, et comme en matière de location, des schémas alternatifs ont été imaginés et expérimentés par la pratique.

Le tribunal de première instance de Bruxelles a eu récemment à se prononcer sur une construction juridique qui avait permis de céder (économiquement, sinon juridiquement) un immeuble neuf, construit après la démolition d'un immeuble plus ancien, sans application de la TVA, mais moyennant le paiement des droits d'enregistrement de 12,5% sur la valeur de l'immeuble ancien.

Cette décision, qui doit être approuvée, insiste sur le fait que malgré la jurisprudence actuelle de la Cour de justice des Communautés européennes, très défavorable aux assujettis TVA, le

fisc belge ne peut voir une pratique abusive dans tous les cas où la TVA a été légalement évitée.

Pour résumer les faits assez complexes de ce dossier, on se limitera à signaler que l'assujetti qui avait fait l'objet de l'ire de l'administration de la TVA était une société de promotion immobilière qui avait constitué, avec d'autres sociétés de son groupe, une filiale, à laquelle elle avait fait apport d'un immeuble et d'un certain nombre d'actifs immatériels (permis d'urbanisme et contrats). L'immeuble bâti devait être détruit pour que soit reconstruit à sa place un nouveau bien.

Des agents immobiliers avaient ensuite été désignés par des actionnaires de la société impliquée dans la procédure litigieuse, afin de rechercher des amateurs pour l'achat des actions de la filiale à laquelle l'immeuble avait été apporté.

Un amateur fut trouvé, en la personne d'une entité non-assujettie à la TVA, qui fit l'acquisition des actions de la filiale nouvellement constituée.

Cette entité non assujettie a confié à la filiale la mission de construire le nouvel immeuble.

La filiale sous-traitait cette mission à la société-mère, qui avait apporté l'immeuble.

L'immeuble devait être construit sur les indications précises de l'entité non assujettie à la TVA.

Une fois l'immeuble terminé, celui-ci fut donné à bail par la filiale à l'entité non assujettie.

“ *En revanche, pour un acheteur qui a la qualité d'assujetti exempté ou de non-assujetti, le financement de la TVA est un surcoût considérable, et comme en matière de location, des schémas alternatifs ont été imaginés et expérimentés par la pratique.* ”

D'après l'administration de la TVA, cette opération démontrait l'absence d'intention de fonder une société ayant pour but d'opérer une transaction immobilière, et avait uniquement pour but de permettre la vente de l'immeuble par la SA nouvellement constituée, à l'entité non assujettie, de l'immeuble, en exemption de TVA.

L'entité non assujettie se comportait en effet, vis-à-vis de l'immeuble, comme un propriétaire, et il faut savoir que la définition autonome adoptée par la Cour de Justice des Communautés européennes entend par livraison d'un bien passible de la TVA, tout transfert du pouvoir de disposer

d'un bien comme un propriétaire et ce, même s'il n'y a pas, au sens juridique du terme, une vente.

Ce qui compte est dès lors la manière dont la personne qui a la jouissance de l'immeuble se comporte dans les faits.

Le tribunal examine l'ensemble des conventions conclues par les parties et décide que les conventions avaient uniquement pour objet de transférer à l'entité non assujettie un droit de jouissance de l'immeuble et non un pouvoir de disposition du bien semblable à celui d'un propriétaire.

Le tribunal décide dès lors qu'il n'y a pas livraison d'un bien au sens du Code TVA, mais simple mise à disposition, légalement exonérée de TVA, puisqu'il s'agit d'un bien immeuble.

L'administration de la TVA soutenait également que, comme tous les actes formant l'opération avaient été convenus d'avance, l'intention des parties n'était pas de céder à l'entité non assujettie la propriété des actions de la filiale nouvellement constituée, mais de céder l'immeuble lui-même, en échappant à la TVA due pour la livraison de ce bien.

Ce faisant, l'administration de la TVA n'invoquait pas la théorie de la simulation. Elle aurait été d'ailleurs dans l'incapacité de le

faire, vu que les parties avaient respecté soigneusement toutes les conséquences juridiques de leurs actes et qu'aucun de ceux-ci n'était dès lors simulé.

L'administration de la TVA se fonde au contraire sur la notion de « pratiques abusives », notion créée par la Cour de Justice des Communautés européennes.

L'administration de la TVA souhaitait que le tribunal écarte les actes juridiques non simulés qui composaient l'opération, pour considérer que l'opération dans son ensemble avait été conçue dans le but d'éviter la taxe qui aurait été due si l'opération avait été effectuée « normalement ».

Le tribunal examine cependant soigneusement l'opération conclue par les parties et, en particulier, si la vente des actions de la SA nouvellement constituée pouvait être assimilée à la vente de l'immeuble, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes en matière de pratiques abusives.

Or, cette jurisprudence suppose, entre autres conditions, que l'opération conclue n'ait aucune autre justification que fiscale : qu'elle soit montée de toutes piè-

ces dans le but de recueillir un avantage fiscal.

En l'occurrence, le tribunal observe que le marché de la promotion immobilière connaît depuis plusieurs années une profonde mutation.

En effet, cette activité comporte également la vente de sociétés

qui lui permet de répondre mieux aux souhaits de la clientèle, qui peut soit acquérir les actions de la société immobilière, soit l'immeuble lui-même ; il ne s'agit pas d'une pratique abusive au sens donné à ces termes par la Cour de justice des Communautés européennes, et cette opération est parfaitement opposable à l'administration de la TVA, quoi- qu'elle permette d'éviter l'application de la TVA.

Le tribunal en déduit que la motivation était certes fiscale, mais pas uniquement et qu'elle répondait également à une demande du marché, et à un souci de liquidité des investissements.

*L'administration de la TVA soutenait également que, comme tous les actes formant l'opération avaient été convenus d'avance, l'intention des parties n'était pas de céder à l'entité non assujettie la propriété des actions de la filiale nouvellement constituée, mais de céder l'immeuble lui-même, en échappant à la TVA due pour la livraison de ce bien.*

immobilières, parce que les investisseurs institutionnels, constituant la clientèle privilégiée de la promotion immobilière, se montrent soucieux de la liquidité de leur investissement et préféreraient l'acquisition des titres d'une société immobilière, plutôt que l'acquisition de l'immeuble lui-même.

Le tribunal décide dès lors avec raison que le fait, pour une société de promotion immobilière, de constituer une filiale par projet immobilier, c'est-à-dire par immeuble acheté pour être revendu, constitue une adaptation à l'évolution du secteur d'activité,

Le tribunal décide dès lors qu'il n'y a pas de « pratique abusive » et rejette la thèse de l'administration de la TVA.

Espérons que d'autres jugements seront rendus dans le même sens.

Séverine SEGIER



## Déductibilité de management fees

Par un jugement du 9 janvier 2007, le Tribunal de 1ère instance de Liège a rendu une décision intéressante en matière de frais professionnels.

L'affaire concernait la déductibilité d'honoraires, payés à une SPRL par une SA, que l'administration fiscale avait rejetée, au motif que la SPRL prestataire présentait des intérêts communs avec la SA.

Afin de justifier la non-déductibilité des honoraires concernés, le fisc avait relevé que les deux personnes physiques, administratrices de la SA, étaient également les deux seules associées et gérantes de la SPRL.

Depuis un certain temps déjà, l'administration fiscale conteste, dans de nombreux cas, la déductibilité de management fees versés par une société au profit d'une autre société, se basant pour ce faire sur son interprétation personnelle de l'article 49 du CIR 1992.

Pour rappel, l'article 49 du CIR 1992, applicable aux sociétés sur base de l'article 183 du même code, précise qu'« à titre de frais professionnels, sont déductibles les frais que le contribuable a fait ou

*supportés pendant la période imposable, en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, sauf le serment ».*

“

*Depuis un certain temps déjà, l'administration fiscale conteste, dans de nombreux cas, la déductibilité de management fees versés par une société au profit d'une autre société, se basant pour ce faire sur son interprétation personnelle de l'article 49 du CIR 1992.*

”

Dans le cadre de l'affaire soumise au Tribunal de 1ère instance de Liège, les avis de rectifications motivaient tous le refus de la déductibilité des honoraires versés par la SA à la SPRL en se fondant sur le fait que la SPRL

présentant des « des intérêts communs » avec la SA (les deux seuls gérants et associés de la SPRL étant également administrateur délégué et administrateur de la SA, qui ne comptaient par ailleurs aucun autre membre du personnel), les prestations visées par les honoraires ne pouvaient avoir été effectuées que par les associés-gérants eux-même. L'adminis-

tration estimait par ailleurs que si la réalité des prestations ainsi concernées était avérée – ce qui était par ailleurs contesté - de telles prestations entraient dans le cadre des attributions courantes des associés-gérants de la SPRL, en leur qualité d'administrateur délégué et d'administrateur de la SA.

Le fisc considérait dès lors qu'à défaut de prouver le montant et la réalité du caractère professionnel des dépenses ainsi engagées, le montant de celles-ci devait être considéré comme une DNA, et ce sur base de l'article 49 du CIR 1992.

Une telle interprétation de l'article 49 du CIR 1992 ne peut toutefois pas être avalisée, d'autant plus que, ce faisant, l'administration fiscale fait totalement fi de l'existence d'une personne juridique distincte de celle des administrateurs et administrateurs délégués de la SA concernée, la SPRL prestataire des services.

Or, à défaut de démontrer le caractère simulé de la constitution de la SPRL - dès lors qu'il n'apparaît en l'espèce d'aucun élément, comme l'a constaté le Tribunal de 1ère instance de Liège, que les parties contractantes n'auraient pas accepté toutes les conséquences de leurs actes et que celles-ci n'ont en réalité violé aucune disposition légale - il devait être tenu

compte de l'existence de la SPRL prestataire des services.

Comme l'a précisé le Tribunal de 1ère instance, rien n'empêchait les associés-gérants de la SPRL d'organiser leurs entreprises comme ils l'entendaient et de confier la gestion administrative et comptable d'une part, et la gestion commerciale d'autre part, à deux sociétés distinctes, pour autant qu'ils acceptent toutes les conséquences juridiques et

*notamment de facturations entre sociétés du même groupe* », mais ajoute que cela ne dispense pas l'administration du respect des règles de preuve applicables en matière fiscale.

Ainsi, la preuve de la réalité, du montant et du caractère professionnel des prestations en l'espèce litigieuses appartient au contribuable, qui peut fournir cette preuve par toutes voies de droit.

par le contribuable constituait un « ensemble d'écrits qui établit le montant des dépenses litigieuses et sur base duquel sont établis par présomption la réalité et le caractère professionnel de ces dépenses » et a précisé que si cette présomption était évidemment susceptible d'être renversée par l'administration fiscale, celle-ci n'apportait pas, en l'espèce, une telle preuve contraire.

C'est en conséquence à juste titre que le Tribunal de 1ère instance de Liège a fait droit à la demande formulée par le contribuable, et a, à cette occasion, fait une correcte application de l'article 49 du CIR 1992 et des principes applicables en matière de preuve des frais professionnels.

“

*Comme l'a précisé le Tribunal de 1ère instance, rien n'empêchait les associés-gérants de la SPRL d'organiser leurs entreprises comme ils l'entendaient et de confier la gestion administrative et comptable d'une part, et la gestion commerciale d'autre part, à deux sociétés distinctes, pour autant qu'ils acceptent toutes les conséquences juridiques et économiques de cette construction, notamment, dans le cadre de l'application de l'article 49 du CIR 1992.*

”

économiques de cette construction, notamment, dans le cadre de l'application de l'article 49 du CIR 1992.

Le Tribunal de 1ère instance poursuit cependant en précisant qu'il est toutefois évident que, « dans un tel groupe de sociétés émanant de même personnes, le risque de transferts de fonds qui ne correspondent pas à la réalité économique est plus important et que c'est à juste titre que l'administration se montre plus vigilante dans le cadre de ces transferts qui résultent

Dans l'espèce concernée, les contribuables produisaient les factures établies entre les sociétés concernées, les contrats « de conseil et d'assistance » sur base desquels les factures précitées avaient été délivrées, décrivant, de manière détaillée, les prestations à effectuer par la SPRL, et la manière dont ces prestations seraient rémunérées, et encore la comptabilité de la SA.

Le Tribunal de 1ère instance a, sur cette base, estimé que l'ensemble des documents produits

Mélanie DAUBE



## Avertissement-extrait de rôle et force exécutoire à l'encontre de tiers

Il n'est pas rare de voir les associés de sociétés à responsabilité illimitée et solidaire poursuivis par le fisc pour les impôts dus par leurs sociétés.

« Cette attitude introduit la délicate question de la force exécutoire de l'avertissement-extrait de rôle. »

Pour justifier cette action, l'administration fiscale se fonde généralement sur l'avertissement-extrait de rôle établi au seul nom de la société. Concrètement, elle poursuit donc le recouvrement de la dette d'une personne à l'encontre d'une autre, sans même estimer devoir produire un titre exécutoire propre à cette dernière.

Cette attitude introduit la délicate question de la force exécutoire de l'avertissement-extrait de rôle.

Ce document est un titre que l'administration se délivre à elle-même, en raison de son privilège du préalable. En effet, cette prérogative lui permet de poursuivre

le recouvrement de l'impôt par la simple inscription au rôle du nom du contribuable et de la somme due. Il appartient alors à ce dernier de contester l'impôt par l'introduction des voies de recours administratives et judiciaires.

Concernant la force exécutoire de ce titre, le Conseil d'état a très justement comparé l'avertissement-extrait de rôle à un jugement. Certes, les jugements ont des effets vis-à-vis des tiers, qui ne peuvent en méconnaître l'existence et le contenu. Toutefois, comme le précise la Cour de cassation dans sa jurisprudence, ces décisions ne peuvent produire d'obligations directement à charge des tiers.

Cette conclusion est de bon sens. Ne serait-il pas inconcevable qu'un commerçant poursuive l'exécution d'un jugement à l'encontre de l'associé de la société condamnée ? Cette action ne pourrait, à l'évidence, se justifier qu'en cas de condamnation de l'associé lui-même, ce qui constituerait un titre exécutoire distinct.

Cette solution doit être appliquée *mutatis mutandis* pour l'avertissement-extrait de rôle. Dès lors, ce document ne pouvant créer, sauf dérogation légale, d'obligations directement à charge de tiers, la conclusion est certaine : l'administration ne

peut recouvrer l'impôt enrôlé au nom d'une société à l'encontre de ses associés sans obtenir, au préalable, un titre exécutoire distinct.

Appliquant ces principes, la jurisprudence a, à de multiples reprises, fait droit aux actions intentées par les contribuables. Dans un jugement inédit du 24 janvier 2007, le Tribunal de première instance de Bruxelles a encore confirmé cette analyse en jugeant : « le receveur ne peut exiger le paiement des cotisations litigieuses établies au nom de la SCRIS sur base du rôle, qu'à charge de cette société [...]. En conséquence, le rôle établi au nom de la société ne constitue pas un titre exécutoire permettant valablement au receveur d'exiger le paiement des impôts enrôlés au nom de cette société, à la charge » de son associé.

« L'administration ne peut recouvrer l'impôt enrôlé au nom d'une société à l'encontre de ses associés sans obtenir, au préalable, un titre exécutoire distinct. »

Acculée par cette jurisprudence condamnant une pratique administrative trop courante, c'est presque contrainte et forcée que l'administration doit maintenir sa position. Dans le cas contraire, elle serait, compte tenu des dé-

lais écoulés, bien en peine de se constituer un titre exécutoire valable à l'encontre de l'associé et devrait, en pratique, renoncer au recouvrement de l'impôt.

A n'en pas douter, l'administration des finances n'est pas prête à se sacrifier sur l'autel des droits du contribuable, elle a donc décidé de porter l'affaire devant la Cour de cassation.

Toutefois, compte tenu de l'unanimité de la jurisprudence et de la doctrine, on peut espérer que la Cour de cassation donne raison au contribuable et que la position administrative soit définitivement jetée aux oubliettes des aberrations fiscales...

Mikaël GOSSIAUX



## Résiliation anticipée d'un droit de superficie : pas de droit proportionnel d'enregistrement sur la transmission du bâtiment

L'hypothèse de départ est bien connue : une personne possède un terrain, et constitue sur ce terrain un « *droit de superficie* » au profit de sa société. Le droit de superficie est « *un droit réel qui consiste à avoir des bâtiments, ouvrages ou plantations sur un fonds appartenant à autrui* » (article 1er de la loi du 10 janvier 19824 sur le droit de superficie).

La société, superficière, fait donc construire un bâtiment sur ledit terrain, dans lequel elle exerce ses activités. La constitution du droit de superficie est soumise au droit proportionnel d'enregistrement de 0,20 % sur le montant cumulé des sommes à payer par le superficière au tréfoncier pour toute la durée du droit. Cette durée est fixée par le contrat de superficie (et ne peut dépasser 50 ans). Pendant la durée de la superficie, les redevances payées au tréfoncier par la société ne sont pas taxables, pour autant que le contrat contienne une option d'achat au profit du superficière et que le

montant total des redevances reconstitue la valeur économique de l'immeuble. Tout ce qui dépasserait la reconstitution intégrale du capital investi serait en revanche taxé à titre de revenus mobiliers au taux de 15 %.

Quant à la société superficière, elle pourra déduire la totalité des intérêts hypothécaires et amortir la valeur du bâtiment construit, sur la durée du droit de superficie (par exemple, 18 ans). Au terme d'une longue controverse avec l'administration fiscale, la jurisprudence des cours et tribunaux semble aujourd'hui bien acquise sur ce point.

A l'expiration du droit de superficie, si le tréfoncier acquiert la propriété des constructions érigées par la société superficière, sans indemnité, il existe un risque que l'administration fiscale y voit l'existence d'un « *avantage anormal ou bénévole* » taxable par conséquent dans le chef de la société.

*Tout ce qui dépasserait la reconstitution intégrale du capital investi serait en revanche taxé à titre de revenus mobiliers au taux de 15 %.*

Cette position a toutefois été combattue avec succès devant le tribunal de première instance

“

*Jusqu'il y a peu, la tendance majoritaire était de considérer qu'en cas de résiliation anticipée du contrat de superficie, le droit proportionnel d'enregistrement prévu pour les ventes devait s'appliquer.*

d'Anvers, ayant décidé, que lorsque la durée du contrat de superficie est « normale », il n'y a pas de raison d'y voir un avantage anormal ou bénévole (Civ. Anvers, 19 mars 2002, FJF, 2002/17).

Lorsque le tréfoncier acquiert la propriété des constructions érigées par la société superficière, avec paiement d'une indemnité, aucun droit proportionnel d'enregistrement n'est dû, pour autant que le droit de superficie prenne fin à l'expiration du terme initialement prévu. Jusqu'il y a peu, la tendance majoritaire était de considérer qu'en cas de résiliation anticipée du contrat de superficie, le droit proportionnel d'enregistrement prévu pour les ventes devait s'appliquer.

La Cour d'appel de Bruxelles vient de condamner cette thèse, par un arrêt du 27 septembre 2006 (RG 2002/AR/2003) : à juste titre, la Cour considère qu'il n'y a pas lieu de distinguer selon que le contrat de superficie prend fin par le terme prévu ou de façon anticipée, dans la mesure où, dans les deux cas, le transfert de la propriété des constructions, à l'expiration

de ce droit de superficie, opère en vertu de la loi (la loi du 10 janvier 1824 sur la superficie) et que les droits proportionnels d'enregistrement prévus pour les ventes ne s'appliquent qu'aux

« conventions ayant pour objet un transfert de la propriété de biens immobiliers » mais non aux « conventions qui se rapportent aux indemnités dues lorsqu'un tel transfert résulte de la loi elle-même ».

Nous ignorons encore si l'administration s'est inclinée. Nous considérons que le raisonnement de la Cour d'appel est pourtant sans faille.

Anne RAYET



## En société, qui peut réclamer?

La loi et les statuts règlent, en ce qui concerne les sociétés, les personnes ayant qualité, pour les représenter.

L'article 522 du Code des sociétés prévoit ainsi, à titre d'exemple, pour les sociétés anonymes, que le conseil d'administration représente la société à l'égard des tiers et en justice, soit en demandant, soit en défendant. Le même Code précise que la gestion journalière des affaires de la société, ainsi que la représentation de la société en ce qui concerne cette gestion, peuvent être déléguées à une ou plusieurs personnes.

En matière fiscale, le droit à réclamation est personnel au contribuable. C'est le redevable,

“

*Il arrive que le droit à réclamation d'une société soit exercé, non pas par le conseil d'administration de la société, ni par un mandataire habilité, mais directement par l'administrateur-délégué.*

”

c'est-à-dire la personne physique ou morale qui est reprise dans un rôle exécutoire, qui peut introduire une réclamation.

Le caractère personnel du droit à

réclamation, ne fait toutefois pas obstacle à ce que le contribuable exerce ce droit par un mandataire. Dans cette hypothèse, la preuve du mandat doit être fournie à l'administration soit par le redevable, soit par le mandataire, sauf si celui-ci est un avocat.

Il arrive que le droit à réclamation d'une société soit exercé, non pas par le conseil d'administration de la société, ni par un mandataire habilité, mais directement par l'administrateur-délégué.

L'administration fiscale estime généralement dans cette hypothèse, que les réclamations introduites par l'administrateur-délégué, en cette qualité, ne sont pas recevables faute d'avoir été introduites par la ou les personnes physiques ayant qualité, en vertu des statuts ou de la loi, pour représenter la société (le conseil d'administration qui représente la société à l'égard des tiers et en justice). Elle est parfois suivie par une certaine jurisprudence.

Cette position administrative ne peut, cependant, être généralisée.

Le 24 octobre 2002, la Cour de cassation a en effet confirmé

que l'arrêt qui décide que les réclamations introduites au nom d'une société anonyme, par son délégué à la gestion journalière, ne sont pas recevables, sans rechercher si, eu égard à leur objet, ces réclamations ressortissaient à la gestion journalière, n'est pas légalement justifié.

La Cour de cassation reconnaît donc qu'un recours fiscal peut être introduit par le délégué à la gestion journalière d'une personne morale, dans la mesure où le litige peut être considéré comme relevant de cette gestion.

Antérieurement, la Cour de cassation, dans un arrêt du 9 octobre 2000, avait déjà dit pour droit, au

*« Au contraire de ce qu'estime l'administration, la question de la compétence est donc à examiner au cas par cas, notamment au vu de l'importance du litige, de l'activité de la société, de la nécessité d'une prompte réaction,...*

sujet de la personne compétente pour ester en justice, que si le litige à introduire s'inscrit dans la limite de la gestion journalière, le délégué à cette gestion est compétent.

Au contraire de ce qu'estime l'administration, la question de la compétence est donc à examiner au cas par cas, notamment au vu de l'importance du litige, de l'ac-

tivité de la société, de la nécessité d'une prompte réaction,...

C'est ce qu'a décidé la Cour d'appel de Liège dans un arrêt du 15 septembre 2006 non encore publié. Selon la Cour, « *la sauvegarde régulière des intérêts fiscaux de la firme dans les circonstances de la cause relève incontestablement de la gestion journalière* ».

Le litige mettait en cause une société spécialisée dans la publication de feuillets toute boîte, contre une taxe communale levée sur les écrits publicitaires. La Cour constate que la société tombait sous le coup de l'imposition dans de nombreuses communes. Elle contestait la perception de la taxe pour des questions de principe. Il s'ensuit, selon la Cour, « *que les réclamations à formuler sont donc très nombreuses et que les sommes, si elles sont importantes au total, concernent des montants tout à fait réduits au coup par coup* ».

Selon les circonstances, l'urgence peut également justifier la recevabilité de la réclamation, surtout lorsque le conseil d'administration ratifie ensuite expressément l'introduction de la réclamation signée par l'administrateur-délégué.

La jurisprudence abondante en la matière, nous permet de rappeler l'importance, dans une matière d'ordre public, d'être attentif à la compétence des organes exerçant le droit à réclamation de la société ou estant en justice.

Natacha AUVERTIN



## L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme : applicable en matière fiscale pour les sanctions.

Dans un arrêt du 23 novembre 2006, la Cour européenne de sauvegarde des droits de l'homme a jugé que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales s'appliquait à une procédure fiscale administrative en vertu de laquelle un contribuable finlandais s'est vu infliger un redressement fiscal au titre de la T.V.A. et une majoration d'impôt et ce sans qu'une audience publique n'ait été tenue préalablement.

“

*L'article 6 contient les règles du procès équitable, dont le droit d'accès à un tribunal, la présomption d'innocence, le principe du contradictoire et le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination.*

”

L'article 6 contient les règles du procès équitable, dont le droit d'accès à un tribunal, la présomption d'innocence, le principe du contradictoire et le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

En principe, l'article 6 de ladite Convention n'est pas applicable à la procédure administrative fiscale sous son angle civil. Les litiges portant sur l'imposition proprement dite sont exclus du champ

d'application de l'article 6.

Les majorations d'impôt et les accroissements sont toutefois fondés sur des normes poursuivant un but à la fois préventif et répressif. Cette considération suffit à elle seule à conférer un caractère pénal à une procédure.

La Cour a ainsi jugé que l'article 6 était applicable en l'espèce. Toutefois, la Cour n'a pas jugé que la Finlande avait violé cette disposition. En effet, même si la tenue d'une audience publique constitue un principe fondamental consacré par l'article 6 § 1er de

la Convention et que ce principe revêt une importance particulière en matière pénale, où il doit y avoir un tribunal de première instance répondant aux exigences de l'article 6 (et où un justiciable peut légitimement exiger d'être entendu et de bénéficier de la possibilité d'exposer oralement ses moyens de défense, d'entendre les dispositions à sa charge, d'interroger et de présenter sa défense), cette obligation n'est pas absolue.

“

*Selon la Cour, les majorations d'impôt ne font pas partie du noyau dur du droit pénal et les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur.*

”

Selon la Cour, une telle audience publique n'est pas exigée dans les affaires ne soulevant pas de question de crédibilité ou ne suscitant pas de controverse sur les faits qui auraient requis une audience, et pour lesquelles les tribunaux peuvent se prononcer de manière équitable et raisonnable sur base de conclusions présentées par les parties et d'autres pièces.

La Cour a également précisé qu'en matière pénale, les tribunaux saisis peuvent, en raison de la nature des questions qui se posent, se dispenser de tenir une audience.

Selon la Cour, les majorations d'impôt ne font pas partie du noyau dur du droit pénal et les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur.

Quelle conclusion pourrait-on tirer de cet arrêt ?

La Cour confirme l'application du droit à un procès équitable pour ce qui concerne les amendes et accroissements en matière fis-

cale. Ainsi, *a priori*, l'administration doit entendre tout assujetti avant de lui infliger une amende proportionnelle de 200 % lorsqu'elle estime qu'il y a eu une intention d'éviter l'impôt. En effet, les ques-

tions de crédibilité sont au cœur du débat dans ces cas. De plus, l'importance de la sanction joue également un rôle important aux yeux de la Cour pour jugé si l'article 6 précité doit s'appliquer.

Même si les assujettis ont le droit d'introduire une procédure devant le tribunal de première instance par requête unilatérale, ils le font en tant que « condamnés » et demandeurs, puisque la sanction leur a déjà été infligée.

De plus, la Cour de cassation a confirmé récemment (deux arrêts du 16 février 2007) que les tribunaux n'ont pas le pouvoir de statuer en opportunité d'une amende ou en vertu de leur pouvoir d'appréciation subjective.

Les assujettis qui se voient infliger une amende proportionnelle de 200 % ne bénéficient dès lors pas des garanties que leur offre l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Tristan KRSTIC





**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

Natacha AUVERTIN  
Mélanie DAUBE  
Valérie Anne de BRAUWERE  
Mikaël GOSSIAUX  
Pascale HAUTFENNE  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Anne RAYET  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Juin 2007

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)