



IDEFISC

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 61 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Septembre 2007 - info@idefisc.be

Editorial

Pourquoi pas une « flat tax »?

Plusieurs pays de l'Est Européen ont modifié leur système d'impôt sur les revenus, pour remplacer l'impôt existant par une « flat tax ».

Celle-ci implique qu'hormis un minimum non-imposable, l'ensemble des revenus des contribuables sont taxés à un taux uniforme.

Suivant le pays, ce taux oscille de 13 à 20 % environ.

Parallèlement, la base imposable est établie de manière beaucoup plus simple, avec notamment la disparition de nombreuses déductions.

Certains cantons suisses sont prêts à adopter ce même système, qui supprime la progressivité de l'impôt.

La « flat tax » a le mérite d'attirer des investisseurs, grâce à un taux facial faible et une plus grande simplicité. Elle a l'avantage d'être

beaucoup plus « neutre » par la disparition d'avantages fiscaux ne répondant à aucun impératif de justice mais seulement au souci de certains groupes de pression d'obtenir des privilèges.

“

Le problème de la Belgique est qu'elle n'est pas fort loin d'un système de « flat tax », mais sans en présenter les avantages.

”

Le problème de la Belgique est qu'elle n'est pas fort loin d'un système de « flat tax », mais sans en présenter les avantages.

A l'exception d'un très bas minimum imposable, les revenus sont en Belgique très rapidement soumis à des taux d'impôt de plus de 40 %, alors que le dernier taux marginal est de 50 %. Il s'agit

donc presque d'une « flat tax », mais à des taux 2 à 3 fois plus élevés que dans les pays qui la pratiquent, et avec de nombreux régimes de déduction, somme toute peu attrayants, peu justifiés et très complexes.

Thierry AFSCHRIJFT



Le coin de l'ours mal léché **Répétibilité des honoraires d'avocat : pourquoi pas au pénal ?**

La loi a récemment prévu une adaptation à la hausse des indemnités de procédure, permettant une meilleure récupération, quoi que très partielle, des honoraires d'avocat engagés par une partie qui gagne son procès.

Dès qu'un arrêté royal d'application sera entré en vigueur, ce texte s'appliquera en matière civile, et donc en matière fiscale, où la procédure civile est suivie.

En revanche, rien n'est prévu en matière pénale, dans le cas du prévenu acquitté, qui n'a pas la possibilité de réclamer une indemnisation alors qu'il a été injustement accusé et a dû engager des frais de défense.

Des pays où la procédure pénale est moins archaïque qu'en Belgique, comme la Suisse et la ... Pologne, prévoient explicitement un droit à indemnisation dans ce cas. Pourquoi faut-il toujours quant au respect des droits de la défense en matière pénale, que la Belgique soit un des derniers de la classe ?

L'ours mal léché

Sommaire

Editorial : Pourquoi pas une « flat tax »?	01
Répétibilité des honoraires d'avocat : pourquoi pas au pénal ?	03
Les sociétés de leasing sont des établissements de crédit : suite et fin ?	06
Nouvelle répression du blanchiment : exclusion (théorique) des capitaux provenant de la fraude fiscale simple	07
Nouvelles règles de procédure devant les cours et tribunaux	10
Requalification des intérêts en dividendes : nouvelle circulaire	11
Le transfert d'entreprises en Région wallonne : comment diminuer les droits de succession	13
Effet interruptif des anciens commandements : l'interprétation rétroactive est contraire à la Convention des Droits de l'Homme	15
La Cour de cassation confirme le principe du libre choix de la voie la moins imposée	17
La Commission Européenne veut une assiette unique à l'impôt des sociétés	18

Les sociétés de leasing sont des établissements de crédit : suite et fin ?

La question de savoir si les investigations faites auprès des organismes de leasing étaient valables afin de taxer le contribuable qui avait levé l'option, lui permettant d'acquérir une voiture à une valeur inférieure à sa valeur vénale selon l'administration, a déjà agité tout le pays depuis près de 10 ans.

Pour rappel, l'administration avait procédé auprès des organismes de leasing, à des contrôles généralisés, visant à obtenir la liste pour une période déterminée, de toutes les personnes ayant levé l'option pour acquérir un véhicule, différentes du preneur de leasing initial.

Ces personnes ayant acquis le véhicule à la valeur de l'option, celle-ci était généralement inférieure à la valeur résiduelle du véhicule au moment de la cession. Chaque tribunal et chaque cour semblait à présent avoir défini sa propre jurisprudence, et nous restions tous dans l'attente d'un éventuel recours en cassation.

C'est à présent chose faite.

En effet, la Cour de cassation, chambre néerlandophone, s'est prononcée le 16 mars 2007.

Comme nous l'avions toujours soutenu, la Cour de cassation confirme que « *le terme « établissement de crédit » mentionné à l'article 318 du CIR 1992 (instaurant un « secret bancaire ») vise les « établissements financiers » en général et pas uniquement les établissements dont les activités consistent en la réception de dépôts d'argent ou en la fourniture de crédits pour compte personnel* ».

La Cour de cassation confirme ainsi que les établissements financiers comprennent également les entreprises qui exercent une activité de leasing.

Pour rappel, l'administration avait procédé auprès des organismes de leasing, à des contrôles généralisés, visant à obtenir la liste pour une période déterminée, de toutes les personnes ayant levé l'option pour acquérir un véhicule, différentes du preneur de leasing initial.

A Bruxelles notamment, les occasions de saisir la Cour de cassation, n'étaient pas systématiques, dès lors qu'à l'instar d'autres juridictions du pays, la Cour an-

nulait régulièrement la taxation considérant que l'évaluation de l'avantage doit reposer sur des éléments concrets, et qui ne peuvent être arbitraires.

On peut à présent se demander si l'administration décidera de s'aligner sur cette jurisprudence de la Cour de cassation, et si les Cours et Tribunaux la suivront.

A noter, qu'il s'agit d'un arrêt de la chambre néerlandophone de la Cour de cassation, et qu'il n'est dès lors pas impossible que la chambre francophone rende une décision qui serait différente.

Il ne fait nul doute, toutefois, que cette décision de la Cour de cassation conforte d'autant plus, tous les contribuables, à poursuivre leurs procédures actuellement pendantes

Muriel IGALSON



Nouvelle répression du blanchiment : exclusion (théorique) des capitaux provenant de la fraude fiscale simple

Le législateur a modifié l'article 505 du Code pénal réprimant le blanchiment, pour en limiter le champ d'application, à la demande, justifiée, du lobbying du secteur financier. Le texte du nouvel article 505 du Code pénal révèle toutefois des discriminations et des incohérences, créant une totale insécurité juridique.

Le délit de blanchiment des capitaux provenant d'une fraude fiscale sera limité à la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale.

Cette modification a pour but de mettre la législation répressive (article 505 du Code pénal) en concordance avec la législation préventive anti-blanchiment (loi du 11 janvier 1993) qui oblige notamment les banques à dénoncer la fraude fiscale grave à la Cellule de Traitement des Informations Financières (CETIF).

La banque pouvait jusqu'à présent se voir inculpée de blanchiment si elle connaissait l'origine frauduleuse des fonds (par exemple fonds provenant d'une succession non déclarée, placés sur un compte au Luxembourg,), tout en ne pouvant pas en informer la CETIF puisqu'il ne s'agit pas d'une fraude fiscale grave et organisée au sens de la loi du anti-blanchiment. Ce malaise s'est encore aggravé par la suppression des titres au porteur, qui rendra « visibles » de nombreux titres de société, dont l'origine est, dans certains cas, obscure.

Cette limitation du champ d'application du blanchiment, qui est indispensable pour éviter des abus de poursuites en ce

La banque pouvait jusqu'à présent se voir inculpée de blanchiment si elle connaissait l'origine frauduleuse des fonds (par exemple fonds provenant d'une succession non déclarée, placés sur un compte au Luxembourg,), tout en ne pouvant pas en informer la CETIF puisqu'il ne s'agit pas d'une fraude fiscale grave et organisée au sens de la loi du anti-blanchiment. Ce malaise s'est encore aggravé par la suppression des titres au porteur, qui rendra « visibles » de nombreux titres de société, dont l'origine est, dans certains cas, obscure.

domaine, est toutefois réduite à trois types d'opérations de blanchiment, à savoir avoir « acheté, reçu en échange ou à titre gra-

tuit, possédé, gardé, ou géré des choses visées à 42, 3° » et avoir « dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété des choses visées à l'article 42, 3° ». Par contre, le fait d'avoir « converti ou transféré des choses visées à l'article 42, 3°, dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces choses, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes » est punissable, même si cette opération ne visait que des capitaux provenant d'une fraude fiscale ordinaire.

Cette exclusion est justifiée par le fait que cette opération de blanchiment nécessite un but particulier, celui d'aider la personne qui a commis l'infraction primaire à dissimuler ou déguiser l'origine illicite des capitaux. L'objectif du législateur est d'accorder la sécurité juridique au secteur financier lorsqu'il se trouve confronté à des opérations financières courantes relatives à des fonds qui peuvent provenir de la fraude fiscale ordinaire, et non lorsque les banques aident leurs clients à blanchir leurs fonds.

Le législateur n'a toutefois pas défini ces trois types d'opérations de blanchiment. La jurisprudence, est, quant à elle, vague sur ces notions, puisqu'il n'existait, jusqu'à présent, aucune nécessité pratique d'établir une différence entre les opérations visées à l'article 505, 3° et 4°. Leurs termes vagues laissent toutefois présager que les cours et tribunaux pourront facilement faire entrer ou faire sortir l'opération litigieuse du champ d'application du blanchiment. Le Tribunal correctionnel d'Hasselt a ainsi récemment jugé que le simple placement des fonds litigieux dans des assurances de branches 21 et 23 constitue une dissimulation au sens de l'article 505, 4° ainsi qu'un transfert dans le but de dissimuler ou de déguiser l'origine illicite des fonds, au sens de l'article 505, 3°.

La sécurité juridique voulue par le secteur financier n'est dès lors pas acquise, dans la mesure où les cours et tribunaux pourraient aisément estimer que le comportement de la banque relève d'un transfert dans le but de dissimuler ou de déguiser l'origine illicite des fonds, et dès lors la condamner, même si les fonds proviennent d'une fraude fiscale ordinaire.

De plus, les personnes et organismes visés par la loi anti-blanchiment, essentiellement les secteurs financier et des assurances, ne peuvent se prévaloir de cette

exclusion de la fraude fiscale ordinaire du champ d'application du blanchiment que « *dans la mesure où, à l'égard des faits y visés, ils se sont conformés à l'obligation prévue à l'article 14quinquies de la loi du 11 janvier 1993 qui règle les modalités de la communication d'informations à la Cellule de traitement des Informations financières* ».

Ainsi, en vertu de l'article 505 du Code pénal, si le banquier ne veut pas être poursuivi pour blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale simple, il doit au préalable respecter la loi anti-blanchiment. Or, en vertu de cette loi, il ne peut dénoncer à la CETIF que des opérations de blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée...

En d'autres termes, l'absence de pénalisation du blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale simple dépend d'une information relative par définition à la fraude fiscale grave et organisée. Si le banquier effectue une telle dénonciation, il reconnaît par là-même qu'il estime être en présence d'une fraude fiscale grave et organisée, ou à tout le moins d'un indice d'une telle fraude, ce qui implique qu'il sort du champ d'application de la dépenalisation de la fraude fiscale simple.

Cette disposition est sans doute l'une des plus belles aberrations

commises par notre législateur, qui a agi dans la précipitation, sous la pression du secteur financier tout en voulant lui faire payer un prix pour cette sécurité juridique (qui n'en est pas une).

Cette condition n'est, en outre, imposée qu'aux organismes et personnes visés par la loi anti-blanchiment, qui ont une obligation d'information à la CETIF. Ces personnes doivent ainsi, pour ne pas être inquiétées, justifier du respect d'une condition de dénonciation de blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée, alors

Ainsi, en vertu de l'article 505 du Code pénal, si le banquier ne veut pas être poursuivi pour blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale simple, il doit au préalable respecter la loi anti-blanchiment. Or, en vertu de cette loi, il ne peut dénoncer à la CETIF que des opérations de blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée...

que, par définition, les capitaux proviennent d'une fraude fiscale simple.

Par ailleurs, cette limitation du champ d'application du délit de blanchiment ne s'applique pas à l'auteur, au co-auteur ou au

complice de l'infraction primaire, par exemple le contribuable qui a commis la fraude fiscale ordinaire. En vertu de l'article 505, al., 2, celui-ci ne peut pas être poursuivi s'il n'a fait que posséder ou gérer les capitaux provenant de la fraude fiscale (article 505, al. 1er, 2°), mais il peut par contre être poursuivi pour blanchiment, outre les poursuites pour l'infraction primaire, s'il a converti ou transféré les capitaux dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite, ou s'il en a dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété (article 505, al. 1er, 3° et 4°), même si ces capitaux ne proviennent que d'une fraude fiscale simple.

Cette exclusion est un non-sens : si le législateur décide, à notre avis à raison, d'exclure du délit de blanchiment les opérations relatives à des capitaux provenant d'une fraude fiscale ordinaire, cette exclusion doit valoir pour tous les justiciables, et non uniquement pour les tiers à l'infraction primaire, essentiellement les banques auteurs du lobbying ayant donné lieu à la présente loi.

Combiné à l'imprescriptibilité de fait du blanchiment (le délit de blanchiment se perpétue, d'après le Parquet, tant que les capitaux litigieux sont dissimulés), la possibilité de poursuivre pénalement un contribuable pour

blanchiment suite à une fraude fiscale ordinaire, donne un pouvoir énorme au Parquet, mais surtout à l'administration fiscale qui risque d'en abuser : même si l'infraction fiscale est prescrite fiscalement et pénalement, l'administration fiscale pourrait menacer le contribuable de porter plainte pénale, pour délit de blanchiment, alors même que les capitaux proviennent d'une fraude fiscale ordinaire. Ainsi, une infraction fiscale simple, telle que la non-déclaration de revenus professionnels, prescrite fiscalement et pénalement (en règle après cinq ans), pourrait faire l'objet de poursuites pénales sur la base du blanchiment, dix ans après, dans la mesure où les fonds litigieux ont été dissimulés, par exemple parce qu'ils ont été apportés à une panaméenne via une banque luxembourgeoise.

En conclusion, le but de dépénaliser le blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale simple est louable. Cependant, le législateur n'a pas atteint cet objectif, en ne dépénalisant pas ce type de blanchiment pour l'auteur de la fraude fiscale simple. La loi n'atteint même pas l'objectif de sécurité juridique réclamé par le secteur financier, d'une part car la jurisprudence ne sera certainement pas unanime sur les comportements non critiquables, et d'autre part car la condition imposée au secteur financier de dénoncer à la CETIF une fraude fiscale ordinaire, alors qu'elle ne

peut ne dénoncer qu'une fraude fiscale grave et organisée, est impossible à satisfaire.

Il ne reste plus qu'à espérer que la Cour constitutionnelle annule les modifications discriminatoires, et que notre nouveau législateur rectifie la loi pour qu'elle soit lisible et juste.

Valérie-Anne
de BRAUWERE



Nouvelles règles de procédure devant les cours et tribunaux

Depuis le 1er septembre 2007, de nouvelles règles de procédure sont entrées en vigueur (loi du 26 avril 2007 « *modifiant le Code judiciaire en vue de lutter contre l'arriéré judiciaire* », publié au Moniteur belge du 12 juin 2007). Elles ne concernent pas spécifiquement les litiges fiscaux (qui relèvent toujours de la compétence spécifique du tribunal de première instance du lieu où l'impôt contesté devrait être payé). Ces nouvelles mesures peuvent être brièvement décrites comme suit :

- le jour de l'audience d'introduction d'une affaire devant le tribunal, les parties peuvent se mettre d'accord sur les délais dans lesquels elles se communiqueront respectivement leurs conclusions écrites et leur dossier de pièces et demander au tribunal qu'il leur communique directement une date d'audience pour les plaidoiries. Vu l'encombrement des rôles, on ne devrait toutefois pas espérer une date avant un, deux ou trois ans (selon les tribunaux) ;
- si les parties n'arrivent pas à se mettre d'accord à cette audience d'introduction, le tribunal aura six semaines pour fixer lui-même

les délais en question (ainsi que la date des plaidoiries) ;

- si les deux parties le demandent expressément à cette audience d'introduction, le tribunal peut également renvoyer l'affaire « *au rôle* ». Aucun délai n'est alors fixé et les parties s'échangent librement leurs conclusions et leur dossier de pièces. Lorsqu'elles sont prêtes à plaider, elles demandent alors au tribunal de fixer une date de plaidoiries ;
- toutes les conclusions (et les pièces) qui sont communiquées en dehors des délais prévus dans les deux premières hypothèses ci-dessus, sont écartées d'office des débats ;
- les dernières conclusions déposées doivent obligatoirement être des conclusions « *de synthèse* » (reprenant l'ensemble des conclusions précédentes) et le tribunal n'est pas obligé de répondre aux conclusions antérieures ;
- les parties doivent adresser leur dossier de pièces au tribunal au moins 15 jours avant l'audience des plaidoiries ;
- à l'audience des plaidoiries, le juge peut inviter les parties à remplacer les plaidoiries « *traditionnelles* » (ou chaque partie, l'une après l'autre, plaide son dossier, sans être interrompue), par un « *débat interactif* » (que le

juge est censé mener, en posant des questions aux parties, sur l'un ou l'autre point du dossier) ;

- à la fin de l'audience des plaidoiries, le juge prend l'affaire « *en délibéré* » et doit, en principe, dans le mois, rendre sa décision. En pratique, cependant, il est très rare qu'un juge puisse prendre un jugement aussi rapidement (l'examen des pièces, des conclusions, l'obligation de répondre à tous les arguments soulevés par les parties, etc imposant souvent des délais plus longs). Cette obligation existait

Toutes les conclusions (et les pièces) qui sont communiquées en dehors des délais prévus dans les deux premières hypothèses ci-dessus, sont écartées d'office des débats.

déjà avant la loi du 26 avril 2007, mais elle n'était jamais assortie de sanctions. Désormais, le juge qui dépasse « *de façon répétée* » ce délai d'un mois, risque des sanctions disciplinaires (retenue sur salaire, suspension, etc.) ;

- pendant la durée de la procédure, il est prévu désormais que les parties puissent à tout moment demander au juge saisi de l'affaire, de prendre des « *mesures d'instruction* » (comme la désignation d'un expert) ou des

« *mesures provisoires* » (destinées à « *aménager provisoirement* » la situation des parties, pendant la durée de procédure). La pratique nous apprendra si l'engorgement des tribunaux permettra facilement la mise en œuvre de ces nouvelles dispositions ;

- enfin, le législateur a décidé de punir non seulement les juges qui travaillent trop lentement à son goût, mais également les personnes qui « *abusent* » de la procédure : désormais, toute personne qui est considérée comme ayant « *abusé* » de la procédure, est susceptible de devoir payer à l'administration de l'enregistrement une amende à 15 à 2500 €...

Anne RAYET



Requalification des intérêts en dividendes : nouvelle circulaire

Dans un précédent IDEFISC, nous commentions la circulaire de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus du 11 janvier 2005 portant sur les critères que celle-ci entendait retenir, afin de requalifier des intérêts en dividendes dans le cadre des avances en compte courant consenties par un dirigeant d'entreprise ou un actionnaire au profit de la société qu'il dirige ou dont il détient les actions ou parts.

A titre de rappel, signalons que depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, l'article 18, alinéa 1^{er}, 4^o du CIR 1992 n'est plus applicable à ces avances que lorsqu'elles sont consenties sous la forme de « *prêt d'argent représenté ou non par des titres* », notion qu'il fallait définir par référence à la notion de prêt de consommation tel que visé par l'article 1892 du Code civil.

Sur cette base, les créances résultant de l'inscription en compte courant d'une dette de la société vis-à-vis de l'actionnaire ou du dirigeant d'entreprise devraient être considérées comme ne pouvant subir une requalification en dividendes telle que prévue par

l'article 18, alinéa 1, 4^o du CIR 1992.

La circulaire du 11 janvier 2005 précise toutefois explicitement qu'une créance inscrite en compte courant peut constituer un « *prêt d'argent* » au sens de l'article 18, alinéa 1, 4^o précité, l'administration persistant dans son attitude consistant à faire abstraction de la modification intervenue en 1996, qu'elle a toujours considérée comme étant de pure forme.

Selon la circulaire, c'est avant tout l'intention des parties qui prévaut et l'administration n'est en aucun cas tenue par la quali-

“

Sur cette base, les créances résultant de l'inscription en compte courant d'une dette de la société vis-à-vis de l'actionnaire ou du dirigeant d'entreprise devraient être considérées comme ne pouvant subir une requalification en dividendes telle que prévue par l'article 18, alinéa 1, 4^o du CIR 1992.

”

fication que les parties donnent au contrat. La circulaire précisait également que la requalification devra être appliquée non seulement lorsqu'une convention de prêt a formellement été conclue mais également chaque

fois qu'une somme d'argent est mise à disposition de la société, à charge de restitution, dès lors que l'on trouve chez le créancier la volonté de faire bénéficier la société du libre usage des fonds.

L'administration examinera les données du dossier afin de déterminer si l'opération connue est assortie d'un acte de prêt d'argent, tenu secret. La circulaire précise à cet égard que ces démarches d'investigation tendent à déceler toute situation de simulation ou encore de simple erreur de qualification donnée par les parties aux opérations réalisées et formule divers critères mis à disposition de l'administration afin de déceler la réelle intention des parties.

Dans un autre IDEFISC, nous commentons également l'arrêt prononcé par la Cour de cassation en date du 16 novembre 2006, rendu dans la même matière, et duquel il ressort que les termes « *prêt d'argent* », au sens de l'article 18, alinéa 1, 4° du CIR 1992 peuvent revêtir la forme d'une inscription au compte courant de l'actionnaire ou de la personne qui exerce un mandat ou des fonctions qui y sont visées.

L'administration fiscale a publié, le 18 septembre 2007, une circulaire du 12 septembre 2007, complétant le commentaire relatif à la portée de l'article 18, alinéa 2 du CIR 1992 (il faut toutefois enten-

dre article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 1992).

Par cette circulaire, l'administration rappelle qu'à son sens, la requalification d'intérêts en dividendes peut trouver à s'appliquer aux intérêts afférents à une créance inscrite en compte courant et correspondant au solde du prix d'achat d'un bien, solde qui serait mis à disposition de la société.

La circulaire précise à cet égard que dès que le vendeur convient, avec la société acquéreuse, de mettre des fonds à sa disposition, il y a prêt d'argent.

La circulaire fait ensuite référence à un arrêt rendu par la Cour d'appel d'Anvers en date du 2 mai 2006, ayant qualifié « *prêt d'argent* » une dette ins-

“ *La circulaire précise à cet égard que dès que le vendeur convient, avec la société acquéreuse, de mettre des fonds à sa disposition, il y a prêt d'argent.* ”

critée en compte courant et correspondant au prix d'acquisition des actions d'une société tierce, se fondant sur le fait que le paiement du prix de vente entre les parties avait été différé, précisant que la volonté réelle des parties était, outre le transfert de pro-

priété des actions en cause, de mettre immédiatement le prix de vente à disposition de la société acquéreuse, au moyen d'un prêt à intérêts.

Après toutes ces références, la circulaire du 12 septembre 2007 précise que « *lorsqu'il ressort d'une convention que des fonds ont été mis ou laissés à disposition de la société au moyen d'une inscription au compte courant, on peut se trouver en présence d'un prêt d'argent visé à l'art.18, al.2, CIR 92* ».

L'administration fiscale en déduit que ni le mode particulier du fonctionnement du compte courant, ni le fait que l'inscription d'un montant sur tel compte puisse être mise en relation avec une opération économique particulière (par exemple, l'acquisition d'un bien par la société) ne constitue en soit un obstacle à l'existence d'un « *prêt d'argent* » tel que visé à l'article 18, alinéa 1, 4° du CIR 1992.

Le seul critère déterminant, au sens de la circulaire, réside dans la présence de la volonté d'une partie de laisser des fonds à la libre disposition de l'autre partie, qui l'accepte, ce qui devra être décelé, au cas par cas.

L'on ne doit pas s'étonner, au regard de l'attitude précédemment défendue par l'administration fiscale, commentée dans nos précédents IDEFISC, de l'adoption

d'une telle circulaire, qui ne fait que confirmer la position administrative en la matière.

L'on signalera toutefois que, par décision du 31 janvier 2007, le Tribunal de première instance d'Hasselt a décidé que l'inscription du prix de vente d'un paquet d'actions par des actionnaires à leur société au compte courant de ces actionnaires ne pouvait donner lieu à une requalification des intérêts versés en dividendes.

Le Tribunal a pour ce faire estimé que la créance des actionnaires n'était pas née d'une remise de capitaux à la société, mais bien d'un sursis au paiement d'un prix stipulé pour les actions, de sorte qu'il n'y avait en aucun cas prêt d'argent, ni encore d'avance portant intérêts.

Mélanie DAUBE



Le transfert d'entreprises en Région wallonne : comment diminuer les droits de succession

De manière générale, et en Région wallonne en particulier, quelques mesures spectaculaires ont été annoncées à grands fracas dans la presse. L'une d'elles est la baisse des droits de succession sur la transmission d'entreprises familiales.

Faut-il entendre que dès lors qu'une entreprise familiale se trouve dans le patrimoine d'une personne dont la succession est soumise au droit belge, la transmission de cette entreprise se fera sans coût fiscal ?

Pas nécessairement.

En Région wallonne et en Région flamande, les droits de succession sur les entreprises familiales ont été réduits à 0 % ; ils sont de 3 % en Région de Bruxelles-Capitale. Cependant, pour pouvoir bénéficier de ce taux, une impressionnante série de conditions doivent être remplies et maintenues plusieurs années après le décès.

Les biens pouvant être exonérés des droits de succession sont les titres d'une société familiale dont le siège est situé, selon les cas, en

Région flamande, en Région wallonne, ou en Région de Bruxelles-Capitale. Il s'agit également, à certaines conditions et dans une certaine mesure, des créances détenues par le défunt à l'égard de son entreprise.

Les sociétés immobilières et les sociétés patrimoniales pures sont exclues de l'application du taux réduit.

L'entreprise doit être pourvoyeuse d'emplois, à des degrés divers ; ainsi, en Flandre, il faut employer au moins cinq tra-

En Région wallonne et en Région flamande, les droits de succession sur les entreprises familiales ont été réduits à 0 % ; ils sont de 3 % en Région de Bruxelles-Capitale. Cependant, pour pouvoir bénéficier de ce taux, une impressionnante série de conditions doivent être remplies et maintenues plusieurs années après le décès.

vailleurs à temps plein ; en Wallonie, un seul travailleur, même employé à mi-temps, suffit, et il en va de même à Bruxelles.

L'entreprise doit également être « familiale » : chaque région définit le pourcentage de titres que

devait posséder le défunt pour qu'elle puisse être considérée comme telle (25 % à Bruxelles, 10 % en Wallonie, 50 % en Flandre).

Les « titres » visés peuvent être tout type de titres généralement quelconques, mais également, des certificats.

Les « créances » doivent s'entendre comme des prêts d'argent consentis par le défunt à la société.

Est-ce à dire que le défunt, soucieux de préserver le patrimoine de la génération future, pourrait transférer toutes ses liquidités sous forme de prêt à sa société, dans le but d'exonérer l'ensemble de ces sommes de droits de succession ? Tel n'est pas le cas : différentes limites sont prévues.

Certaines de ces limites sont objectives, en ce qu'elles font référence à l'actif net de la société. Il n'est pas question de sous-capitaliser la société, en ne lui donnant les moyens de fonctionner que par l'intermédiaire de prêts, dans le but de bénéficier de l'exonération : les créances qui seront soumises au taux de 0 % ne peuvent représenter qu'une certaine proportion de l'actif net de la société.

D'autres limites sont moins objectives, et donc plus contestables : ainsi, la Région wallonne et la Région flamande exigent que les prêts d'argent consentis à la société par le défunt aient été nécessités par les besoins de l'activité économique ou correspondent à des besoins financiers et éco-



D'autres limites sont moins objectives, et donc plus contestables : ainsi, la Région wallonne et la Région flamande exigent que les prêts d'argent consentis à la société par le défunt aient été nécessités par les besoins de l'activité économique ou correspondent à des besoins financiers et économiques justifiés. Ce concept, véritable boîte de Pandore, est loin d'offrir au résident belge soucieux de préserver le futur patrimoine de ses enfants, la sécurité juridique qu'il est en droit d'attendre. Il est au contraire susceptible de remettre en question la planification successorale mise en place.



nomiques justifiés. Ce concept, véritable boîte de Pandore, est loin d'offrir au résident belge soucieux de préserver le futur patrimoine de ses enfants, la sécurité juridique qu'il est en droit d'attendre. Il est au contraire susceptible de remettre en question la planification successorale mise en place.

La Région wallonne et la Région flamande prévoient en outre que le taux préférentiel ne pourra

être appliqué que sur la « valeur de part nette » des titres de l'entreprise ainsi transférés.

Cette disposition peut avoir des effets pervers : ainsi, le taux de 0 % ne sera appliqué que sur la valeur de l'ensemble des actions ou créances, « diminuée des dettes et des frais funéraires ».

Cette simple phrase a pour effet que le bénéfice de l'application du taux de 0 % peut avoir des effets tout à fait contraires à ceux attendus, si le défunt était également titulaire de dettes importantes, qui se retrouvent, à son décès, dans le passif successoral.

En effet, ce sont toutes les dettes du défunt, comprises dans l'ensemble de sa succession, qui vont être imputées sur la valeur des actions ou des

créances, et seul le solde sera soumis au taux réduit.

Mais cela signifie également que ces mêmes dettes, qui normalement auraient diminué la valeur de l'actif successoral et donc de la base taxable aux droits de succession normaux (lesquels sont particulièrement élevés), ne pourront plus remplir cet usage.

Dans le cadre d'une planification successorale, il est donc primor-

dial de considérer également les dettes, car à défaut, la transmission d'entreprises au taux réduit par voie de succession pourrait avoir comme effet que le bénéfice de l'application du taux réduit serait « absorbé » par la déduction des dettes du défunt, tandis que les autres avoirs successoraux deviendraient taxables pour le tout, car les dettes du défunt n'en seraient plus déductibles.

Il s'agit donc d'une importante analyse coût/bénéfice à effectuer dans le cadre de ce type d'opérations.

Enfin, et c'est un point qui ne doit certainement pas être négligé, l'application du taux réduit suppose, dans les trois régions, une importante paperasserie, dont il convient de retenir avant tout qu'un formulaire spécifique doit être remis au receveur compétent, pour demander l'application du droit réduit, au plus tard en même temps que la déclaration de succession.

Il s'agit donc, certes, d'une mesure intéressante, et qui peut dans certains cas donner de bons résultats, mais qui ne peut être utilisée sans prêter attention au nombreuses limites et conditions prévues par chacune des Régions.

Séverine SEGIER


Effet interruptif des anciens commandements : l'interprétation rétroactive est contraire à la Convention des Droits de l'Homme

Notre équipe a déjà eu l'occasion d'évoquer la controverse relative à l'effet interruptif des anciens commandements signifiés par l'administration fiscale et à la disposition interprétative édictée par le législateur en 2004 afin d'éviter la prescription d'un nombre important de dettes d'impôts contestées suite à une jurisprudence de la Cour de cassation favorable au contribuable.

Une nouvelle jurisprudence intéressante tend à dénier aux anciens commandements interruptifs tout effet d'interruption de la prescription sur la base de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, qui édicte le principe du droit à un procès équitable.

L'évolution est importante, notamment en ce que cette jurisprudence applique l'article 6 à des litiges *fiscaux*, alors que l'administration a toujours soutenu que cet article ne s'appliquait pas

en matière fiscale.

Le tribunal de première instance de Liège a récemment confirmé qu'un litige portant sur le recouvrement de l'impôt relève d'une contestation *civile*, lorsque le moyen principal est tiré des règles relatives à la prescription. L'article 6 de la CEDH est donc applicable.

Ce principe posé, le juge souligne que l'exigence de procès équitable implique que soit respecté le principe de *l'égalité des armes*. Or, en modifiant en cours de litige les données légales du procès, l'article 49 de la loi de juillet

“

Ce principe posé, le juge souligne que l'exigence de procès équitable implique que soit respecté le principe de l'égalité des armes. Or, en modifiant en cours de litige les données légales du procès, l'article 49 de la loi de juillet 2004, entendu comme un texte rétroactif, prive le contribuable de la possibilité de faire valoir la jurisprudence favorable de la Cour de cassation en matière de prescription.

”

2004, entendu comme un texte rétroactif, prive le contribuable de la possibilité de faire valoir la jurisprudence favorable de la Cour de cassation en matière de prescription.

Le tribunal de Liège précise qu'il est ainsi empêché de contrôler la nature et les effets des commandements litigieux puisque l'acte illégal pour la Cour de cassation est relevé de cette illégalité par ratification législative. Le tribunal s'estime donc privé de statuer sur une question de droit dont il est saisi. Jugeant cela inacceptable, le tribunal de Liège estime que « *l'article 49 s'immisce, de la sorte, dans une procédure judiciaire en cours, en dicte la solution et influence de manière définitive et rétroactive les termes du débat soumis au tribunal et l'issue de la procédure* » (Civ. Liège, 7 juin 2007, RG n°00/2683/A).

Le tribunal donne donc raison au contribuable et déclare les cotisations litigieuses prescrites.

Ce jugement doit assurément être approuvé.

Dans un jugement du 2 mai 2007, le tribunal de première instance de Bruxelles a également fait application, à bon droit, de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme (RG n°2003/7854/A).

Selon le tribunal, l'article 6 est applicable dans la mesure où, même si la question trouve son origine dans la législation fiscale, puisqu'il s'agit de dettes d'impôt, elle met en œuvre *des droits de nature privée*, en l'occurrence le recouvrement de ces dettes d'impôt et le remboursement éven-

tuel des sommes qui auraient été perçues du chef de la cotisation.

Le tribunal examine ensuite s'il existe un juste équilibre entre d'une part les exigences de *l'intérêt général* invoqué par l'Etat belge pour justifier la modification législative rétroactive (des objectifs budgétaires permettant de « *sauver* » des taxations anciennes) et d'autre part celles de la *protection des droits fondamentaux du contribuable*.

Il estime qu'en l'occurrence, dans la mesure où l'administration a tardé à statuer au stade administratif et a manifestement dépassé le *délai raisonnable*, elle ne peut invoquer l'intérêt général pour sauvegarder ses droits.

Dans ce contexte, l'administration ne peut se prévaloir de l'effet rétroactif de l'article 49. Le tribunal déclare dès lors prescrit le recouvrement des cotisations.

Cette nouvelle tendance jurisprudentielle soulagera les lecteurs qui auraient pu être choqués de la mesure rétroactive édictée « *en catastrophe* » par le législateur en juillet 2004 pour sauver des créances d'impôts contestées qui pouvaient bénéficier de la jurisprudence favorable de la Cour de cassation.

Les lecteurs qui sont encore aujourd'hui en litige avec l'administration fiscale pour des anciens impôts vérifieront par

ailleurs s'ils ne peuvent pas bénéficier eux aussi de cette jurisprudence permettant d'invoquer la prescription.

Pascal HAUFTENNE



La Cour de cassation confirme le principe du libre choix de la voie la moins imposée

La Cour de cassation vient de confirmer la licéité du choix de la voie la moins imposée, dans l'affaire suivante : quelques jours après la mise en liquidation d'une société, ses anciens actionnaires en avaient constitué une nouvelle qui avait repris les éléments essentiels de la première (dénomination, siège social, membres du personnel, créances et dettes, clientèle). L'administration fiscale considérait que les opérations étaient simulées et elle réclamait le précompte mobilier sur la distribution des réserves effectuée par la société liquidée.

La Cour d'appel de Liège avait considéré qu'il y avait lieu de reconnaître l'existence d'une simulation organisée en vue d'éviter la perception du précompte mobilier, parce que la liquidation de la société originaire n'avait pas été réellement voulue avec toutes les conséquences qu'elle impliquait. La simulation portait, selon la Cour d'appel de Liège, non seulement sur la liquidation de la première société, mais encore sur la constitution de la société nouvelle (Liège, 11 février 2005).

La Cour d'appel de Liège se fondait notamment sur l'absence de justification économique à la mise en liquidation de la première société et sur la reprise quasi simultanée des activités de celle-ci par la seconde.

Ceci ne permet pas, selon la Cour de cassation, de conclure à la simulation :

La Cour d'appel de Liège se fondait notamment sur l'absence de justification économique à la mise en liquidation de la première société et sur la reprise quasi simultanée des activités de celle-ci par la seconde.

« Ni les considérations que la mise en liquidation de la demanderesse n'était pas justifiée par sa situation financière ou par un manque de collaboration entre les associés, tel qu'il eût rendu impossible la poursuite de l'activité sociale, mais par l'intention d'éviter le précompte mobilier sur la distribution des bénéfices réservés, ni les considérations relatives aux modalités de la mise en œuvre de la liquidation et aux négligences du demandeur à cet égard, sans que l'arrêt constate un manquement de sa part à des obligations légales déterminées, ne sont de nature à justifier légalement la décision de l'arrêt que la liquidation de la demanderesse revêtait un caractère simulé et que,

partant, le précompte mobilier litigieux majoré d'accroissements était dû sur les répartitions faites dans le cadre du partage social de la demanderesse » (Cass., 14 septembre 2007, rôle n° F-05-0070-F).

Le lecteur reconnaîtra, derrière les termes juridiques, une nouvelle condamnation de la théorie, chère à l'administration fiscale, de la réalité économique.

La Cour de cassation condamne donc à nouveau l'utilisation de la notion de simulation lorsque tout ce que l'on peut « reprocher » au contribuable est d'avoir eu recours à un procédé non justifié économiquement dans le seul but d'éviter l'impôt.

Il peut en être conclu que, pour autant que les contribuables acceptent les conséquences des actes qu'ils posent, aucun grief tiré de la simulation ne peut être invoqué à leur encontre.

Pascal HAUFTENNE



La Commission Européenne veut une assiette unique à l'impôt des sociétés

La Commission Européenne tente d'obtenir des Etats un accord pour fixer, à terme, une base d'imposition unique à l'impôt des sociétés.

Il ne s'agit pas, à ce stade, de déterminer un impôt des sociétés unique, avec un même taux dans tous les pays, mais « *seulement* » d'uniformiser la base de cet impôt, comme c'est le cas pour la TVA, en laissant chaque Etat libre d'en déterminer le taux.

L'argument utilisé est une plus grande simplicité pour les entreprises, surtout pour celles qui exercent leur activité dans plusieurs pays de l'Europe, et encore davantage pour celles qui ont leur siège dans un pays qui pratique la consolidation fiscale.

Sous une apparence de simplicité, cette proposition est en réalité très dangereuse. Le but de la Commission est en effet de supprimer la « *concurrence fiscale* », en créant un véritable « *cartel des Etats* », Etats qui n'auraient plus la possibilité d'accorder des réductions fiscales pour attirer des entreprises, ou tout simplement pour exprimer une

autre manière, conforme à leur électorat, d'imposer les revenus des sociétés.

Il faut d'ailleurs craindre qu'après avoir uniformisé la base imposable, le but suivant, soit, comme ce fut le cas en matière de TVA, de fixer un plancher, si non un plafond, au taux, pour tendre vers un rapprochement de ceux-ci.

L'argument souvent utilisé selon lequel à une monnaie unique doit correspondre un système fiscal unique, est manifestement inexact. Tant les cantons suisses que les Etats américains ont en effet des systèmes fiscaux différents, qui impliquent une certaine concurrence fiscale entre eux. Or, cette concurrence fiscale est salutaire pour les contribuables et a l'avantage de pousser à la réduction des dépenses de l'Etat, en contenant ses recettes.

“

Sous une apparence de simplicité, cette proposition est en réalité très dangereuse. Le but de la Commission est en effet de supprimer la « concurrence fiscale », en créant un véritable « cartel des Etats », Etats qui n'auraient plus la possibilité d'accorder des réductions fiscales pour attirer des entreprises, ou tout simplement pour exprimer une autre manière, conforme à leur électorat, d'imposer les revenus des sociétés.

S'agissant d'une matière fiscale, un tel projet ne pourra – heureusement – être approuvé que moyennant l'accord de l'unanimité des 27 Etats membres.

Thierry AFSCHRIFF



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
Pascale HAUTFENNE
Muriel IGALSON
Anne RAYET
Séverine SEGIER

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Novembre 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