



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 63 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Mars, 2008 - info@idefisc.be

Editorial

Protéger le secret bancaire

Depuis le 1er janvier 2008, les titres au porteur de sociétés cotées ont vécu en Belgique.

Actuellement, l'administration fiscale ne peut en principe pas s'adresser directement à la banque d'un contribuable pour obtenir des renseignements à son sujet. Cette règle connaît déjà de (trop) nombreuses exceptions : en matière de droits de succession, de TVA, en cas de soupçons d'usage d'un mécanisme particulier, même non organisé par la banque, et en cas d'enquête du receveur, ou encore en cas d'application de la convention belgo-américaine préventive de la double imposition.

L'actuel ministre des finances n'a rien fait pour empêcher l'érosion progressive de cette règle, bien au contraire.

Dans une période qui a également connu la suppression des titres au porteur, il est à craindre

que le peu qui reste du secret bancaire finisse par disparaître prochainement. Ce serait regrettable, parce qu'il s'agit d'un des derniers, certes trop faible, remparts de protection de la « sphère privée » face aux appétits de l'Etat.

L'argument de « transparence » que l'on croit devoir introduire dans tous les domaines actuellement, est particulièrement dévoyé. L'idée de transparence provient de la nécessité, pour les pouvoirs publics, d'être transparents à l'égard des administrés, notamment quant à l'usage des fonds publics. Ceux-ci provenant des impôts de chacun, il est logique que la population soit informée de ce que les administrations font de leur argent. Ceci ne justifie évidemment pas qu'actuellement cette notion de transparence soit utilisée dans l'autre sens, pour informer au mieux les administrations de la composition du patrimoine des particu-

liers. C'est là un cas typique où une règle essentielle de contrôle démocratique, consacrée notamment par l'article 32 de la Constitution, est détournée de son sens au détriment de ceux qu'elle entendait protéger.

Thierry AFSCRIFT



Les coups de griffes de l'ours

Les recettes fiscales belges continuent à augmenter

L'Etat semble décidément insatiable. Alors que de bons esprits se plaignent des quelques réductions fiscales, tels les intérêts notionnels, il apparaît que les recettes fiscales de l'année 2007 ont encore augmenté de 5,6 %, soit plus du double de l'augmentation de la croissance.

En clair, cela signifie que, contrairement aux effets d'annonce assésés à l'opinion publique tous les quelques mois par les autorités, les impôts ne cessent pas d'augmenter, en proportion du produit intérieur brut. Dans un pays qui est un enfer fiscal, il faudrait rappeler plus fréquemment cette vérité.

On devrait aussi cesser d'annoncer continuellement que l'augmentation des recettes de l'Etat est une nouvelle « positive » comme si l'intérêt de l'Etat était assimilable à l'intérêt des citoyens. Lorsqu'on n'est pas loin de 50 % de prélèvements obligatoires, et qu'ils continuent d'augmenter, on pourrait même se demander si ce n'est pas l'inverse qui est vrai ...

L'ours polaire

Sommaire

Editorial : Protéger le secret bancaire	1
Peut-on donner ou vendre des actions au porteur étrangères ?	6
Récupérer une partie de ses honoraires d'avocat	7
Le bénéfice d'une exploitation commerciale ne peut être taxé à titre de revenu divers	8
Droits intellectuels : la voie du Luxembourg	9
Le délai de réclamation remis en cause par la Cour constitutionnelle	10
La région flamande met l'article 60bis en conformité avec le droit européen	11
La taxation des «avantages anormaux ou bénévoles» est-elle compatible avec le droit européen ?	12
Mesure anti-abus : au moins des effets similaires	13
Meubles anciens : amortissements admis	15
Un arrêt de la Cour Constitutionnelle peut-il être considéré comme un élément nouveau ?	15
Cour constitutionnelle : le secret professionnel des avocats est renforcé	17
Régime de faveur pour les chercheurs	18
Le contribuable doit-il payer les erreurs de l'administration par la perte d'une voie de recours?	19
Exonération des subsides attribués par les Régions dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement	21
Imposabilité de certains intérêts de retard	21
Prescription du recouvrement	23

Peut-on donner ou vendre des actions au porteur étrangères ?

Depuis la loi du 14 décembre 2005, la disparition des titres au porteur belges, est programmée.

Depuis le 1er janvier 2008, il n'est plus possible de créer de nouveaux titres au porteur, et toutes les actions cotées doivent être nominatives ou dématérialisées, lorsqu'il s'agit de sociétés belges.

La loi prévoit aussi que tous les titres au porteur qui, à la date du 1er janvier 2008, sont inscrits dans un compte titres, ainsi que tous les titres au porteur émis à l'étranger ou émis par un émetteur étranger ne peuvent faire l'objet en Belgique d'une délivrance physique (article 4 de la loi).

Il en résulte que des titres, même au porteur, qui se trouvent actuellement sur un compte titre auprès d'une banque, ne peuvent plus faire l'objet d'un don manuel, et que tout transfert implique qu'il soit transformé en titre nominatif ou dématérialisé.

La question s'est également posée pour les titres au porteur étrangers, par exemple, ceux de sociétés holding luxembourgeoises, ou de certificats au porteur

émis par des administratiekantoren néerlandais.

La règle est la même : ces titres ne peuvent plus être délivrés, « en Belgique ».

Contrairement à ce qui a été affirmé dans certains organes de presse, ceci n'empêche nullement de procéder à leur vente ou à leur donation en Belgique. Seule la délivrance, c'est-à-dire la remise matérielle des titres au porteur ne peut avoir lieu sur le territoire belge, en raison de l'effet territorial de la loi.

En revanche, il est parfaitement possible de conclure un contrat en Belgique portant sur la vente d'actions au porteur émis par un émetteur étranger, et rien ne s'oppose même à ce qu'un acte de donation, portant sur les mêmes titres, soit passé devant un notaire belge, du moment, dans les deux cas, que la remise des titres, c'est-à-dire l'exécution matérielle du contrat, ait lieu hors du pays.

En revanche, un don manuel, qui n'existe qu'au moment de la remise effective des titres, n'est plus possible sur le territoire belge, sous peine de nullité et d'amende.

Les solutions existantes pour ces titres sont donc les suivantes.

Le plus simple est de conclure la convention, soit sous forme de

don manuel, soit sous forme de donation authentique devant un notaire à l'étranger. La loi belge est dès lors inapplicable, à défaut d'acte effectué en Belgique.

Il reste toutefois possible – et cela peut se révéler utile, en cas de donation - de conclure l'acte en Belgique, pour autant que la livraison effective ait lieu à l'étranger. Dans ce cas, il doit nécessairement s'agir d'une vente, ou d'une donation authentique à passer devant un notaire belge. Cette formule peut être attrayante, parce que le droit de donation ne sera alors que de 3% quelque soit la date de décès du donateur, alors qu'en cas de donation devant un notaire étranger, on peut évidemment éviter tout paiement de droit de donation mais on court le risque d'une réintégration à la masse successorale avec l'obligation de payer des droits de succession en cas de décès du donateur dans les trois ans.

La loi prévoit que tous les titres au porteur qui, à la date du 1er janvier 2008, sont inscrits dans un compte titres, ainsi que tous les titres au porteur émis à l'étranger ou émis par un émetteur étranger ne peuvent faire l'objet en Belgique d'une délivrance physique.

En passant un acte en Belgique, on s'expose bien entendu, s'il s'agit d'une convention enregistrée, (ce qui est le cas de tous les actes notariés) à des questions de l'administration fiscale quant à l'origine des avoirs donnés.

Thierry AFSCHRIFT



Récupérer une partie de ses honoraires d'avocat

Depuis le 1er janvier, il est possible, lorsqu'on gagne un procès, de récupérer une partie des honoraires d'avocat supportés, au titre d'une « indemnité de procédure ».

Cette indemnité de procédure existait déjà, mais était fixée à des niveaux dérisoires.



Les indemnités de procédure sont accordées dans toutes les matières, en ce compris les affaires fiscales.



Contrairement à ce qui a souvent été dit dans la presse, le nouveau dispositif ne permet pas une véritable « répétibilité » des honoraires d'avocat, qui ne doivent pas être supportés entièrement par la partie perdante.

Il s'agit simplement d'une augmentation, certes substantielle, de l'indemnité de procédure déjà existante. Même ainsi majorée, l'indemnité de procédure ne représente toutefois qu'un montant forfaitaire, nettement inférieur aux honoraires des avocats, dans l'immense majorité de cas.

Une indemnité de procédure de base est accordée à défaut de

particularité dans la procédure. Le système permet toutefois au juge de réduire cette indemnité de procédure à un minimum, ou au contraire de la majorer jusqu'à un maximum.

Ces deux montants sont indépendants du montant réel des honoraires demandés, et seront fixés en fonction de critères tels que la capacité financière de la partie condamnée, des justifications ou non à l'action en justice introduire ou à la défense, la bonne ou la mauvaise foi des parties.

Ces indemnités sont indépendantes de la possibilité éventuelle de réclamer des dommages et intérêts pour une procédure téméraire ou vexatoire.

Les indemnités de procédure sont accordées dans toutes les matières, en ce compris les affaires fiscales.

Elles ne sont toutefois accordées qu'à la partie qui a recouru aux services d'un avocat. En matière fiscale, ceci peut présenter un avantage pour le contribuable, qui se fait presque toujours assister d'un avocat, tandis que l'administration n'y recourt que dans une minorité de cas. Lorsqu'elle se fait défendre par un de ses propres fonctionnaires, elle n'a droit à aucune indemnité, quel que soit le résultat du procès., alors que si elle perd, elle sera condamnée à l'indemnité due au contribuable

qui a recouru à l'intervention d'un avocat.

L'indemnité de procédure n'est pas accordée en matière pénale lorsqu'elle risque d'être mise à charge du ministère public, ce qui est assurément inéquitable.

Ce système est, dans son ensemble, un progrès par rapport au système antérieur, dans la mesure où il prévoit la possibilité de récupérer une partie des honoraires payés. Il est toutefois dommage que l'indemnité de procédure soit fixée à un niveau encore insuffisant, alors que dans d'autres pays, des systèmes beaucoup plus judicieux sont mis en place. Ainsi, en Angleterre, la totalité des honoraires doivent être pris en charge par la partie qui perd un procès, tandis qu'en Espagne, un montant forfaitaire, représentant en général un montant fort proche des honoraires réels, est accordé à la partie qui obtient gain de cause. Il faut regretter aussi le système quelque peu arbitraire qui permet au juge d'adapter un montant qui, dans son principe, est pourtant forfaitaire.

Thierry AFSCRIFT



Le bénéfice d'une exploitation commerciale ne peut être taxé à titre de revenu divers

Notre système fiscal repose sur une distinction entre quatre catégories de revenus, soumis à des régimes de taxation distincts : les revenus immobiliers, les revenus mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers.

Selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, les revenus professionnels sont ceux qui résultent de l'exercice d'une activité professionnelle, qui suppose l'organisation d'opérations fréquentes et suffisamment liées entre elles.

Par opposition à ces revenus, les revenus divers visés à l'article 90, 1^o, du Code des impôts sur les revenus se définissent comme «les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers».

Ces revenus n'étaient pas passibles de l'impôt sur le revenu avant la réforme de 1962, précisément en l'absence de tout rattachement à l'exercice d'une réelle activité professionnelle. C'est ce qui a conduit le législateur de 1962 à introduire dans le Code la quatrième catégorie de revenus imposables : les revenus divers.

Il en résulte qu'un revenu divers ne peut être taxé à titre de revenu professionnel, et inversement.

La Cour d'appel de Liège a manifestement perdu de vue ce principe dans une affaire dans laquelle l'administration a taxé, à titre de revenus divers, la plus-value réalisée par des actionnaires personnes physiques sur des actions d'une société propriétaire de gisements.

Dans son arrêt, la Cour d'appel relève un ensemble d'éléments de fait lui permettant de conclure à l'organisation, dans le chef des contribuables concernés, d'opérations fréquentes et liées entre elles, qui auraient pu inciter l'administration à taxer les actionnaires au titre de bénéfices professionnels.

La Cour de cassation rappelle avec pertinence que les revenus divers ne forment pas un sous-ensemble parmi les revenus professionnels.

Elle constate ensuite que l'administration s'en est tenue à l'application plus favorable de l'article 90, 1°, et décide que l'application de ce dernier article est de toute façon légale puisque les éléments relevés par la Cour démontrent notamment l'absence de gestion normale du patrimoine privé.

Dans un récent arrêt du 14 décembre 2007, la Cour de cassation a cassé cet arrêt, au motif que dès l'instant où il constatait le caractère professionnel des activités des contribuables, il ne pouvait décider légalement que les plus-values en résultant pouvaient être taxées à titre de revenus divers au sens de l'article 90, 1°, du CIR.

La Cour de cassation rappelle ainsi avec pertinence que les revenus divers ne forment pas un sous-ensemble parmi les revenus professionnels, mais au contraire des revenus d'une nature totalement opposée, ce qui fait obstacle à la taxation des uns au titre de revenus de l'autre catégorie.

Martin VAN BEIRS



Droits intellectuels: la voie du Luxembourg

A partir du 1er janvier 2008, le Grand-duché de Luxembourg accorde à tous les revenus de droits intellectuels (droits d'auteur, redevances de brevets, de marques, mais aussi de know how) un régime fiscal particulièrement avantageux.

Les sociétés luxembourgeoises qui acquièrent à partir du 1er janvier 2008 de tels droits, ne sont imposées que sur 20 % du revenu net ainsi perçu, et ce au taux normal de l'impôt luxembourgeois. Cela revient en pratique à un taux d'imposition effectif de l'ordre d'environ 6 %.

De plus, comme il s'agit de sociétés luxembourgeoises (ordinaires), elles bénéficient de l'imposant réseau de traités préventifs de la double imposition conclus par le Grand-Duché de Luxembourg. Dans l'immense majorité des cas, il en résultera une exemption de la retenue à la source pratiquée dans le pays débiteur.

Il s'agit, une fois de plus, d'un régime d'application très simple, qui concurrence, dans la plupart des cas de manière très avantageuse, des systèmes fiscaux prévus, de longue date, aux Pays-Bas, et, beaucoup plus récem-

ment, en Belgique. La différence est que le système luxembourgeois exige le respect de beaucoup moins de conditions, et a un champ d'application beaucoup plus large. Notamment, il s'applique à l'ensemble de la propriété intellectuelle, et pas seulement au brevet, comme la loi belge.

Thierry AFSCHRIFF



Le délai de réclamation remis en cause par la Cour constitutionnelle

Un récent arrêt de la Cour constitutionnelle, rendu le 19 décembre 2007, pourrait permettre à des contribuables ayant introduit tardivement une réclamation, de faire néanmoins admettre la recevabilité de celle-ci.

La question soumise à la Cour constitutionnelle consistait en la détermination du point de départ du délai de réclamation, fixé à six mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Il a toujours paru illogique que le délai de réclamation puisse courir, non pas à la réception de l'avertissement-extrait de rôle, mais bien à la date de son envoi.

La Cour de cassation avait déjà été amenée à trancher à de nombreuses reprises la question de savoir comment on peut déterminer celle-ci. Il s'en est suivi une jurisprudence confuse, où certains arrêts s'étaient tout simplement ralliés à la thèse suivant laquelle la date d'envoi est celle mentionnée comme telle dans l'avertissement-extrait de rôle. En l'absence d'obligation pour

l'administration d'envoyer ceux-ci par recommandé, une sérieuse incertitude pouvait exister quant au caractère effectif de cette note d'envoi, qui, figurant sur le document envoyé lui-même, est évidemment nécessairement indiqué antérieurement à l'envoi effectif. Cette question de preuve n'est pas encore résolue de manière très claire actuellement, de la jurisprudence existant dans les deux sens.

Cet arrêt pourrait être utilisé par tous les contribuables qui ont oublié d'introduire dans les temps une réclamation, c'est-à-dire, dans l'actuel délai de six mois, ou, pour des réclamations antérieures au 1er janvier 2007, dans le délai de trois mois, qui était alors prévu.

Nous avons toujours estimé qu'il appartenait à l'administration d'établir les faits qu'elle allègue, et, si elle soutient qu'un document a été envoyé à une certaine date, qu'elle doit le prouver par des documents autres que ses propres écrits.

Il reste que, même dans cette thèse, lorsque la date d'envoi correspond à la réalité, le contribuable doit réclamer dans un délai prenant cours, non pas à la date à laquelle il a reçu le document, mais à celle à laquelle il a été envoyé.

C'est cette dernière règle que la Cour constitutionnelle a déclaré contraire à la Constitution, dans l'arrêt commenté ici. Selon la Cour il est discriminatoire de faire partir ce délai à une date à laquelle le contribuable ne peut encore prendre connaissance effectivement de la communication qui lui est adressée.

La Cour y voit une « restriction disproportionnée au droit de défense » des contribuables.

Cet arrêt pourrait être utilisé par tous les contribuables qui ont oublié d'introduire dans les temps une réclamation, c'est-à-dire, dans l'actuel délai de six mois, ou, pour des réclamations antérieures au 1er janvier 2007, dans le délai de trois mois, qui était alors prévu.

Le recours à cet arrêt aurait d'excellentes chances de succès dans les cas de recours introduit avec quelques jours de retard seulement. Mais même dans les autres hypothèses, où un recours aurait été introduit avec beaucoup de retard, il est à notre avis possible d'invoquer utilement l'arrêt du 19 décembre 2007, parce que celui-ci n'a pas automatiquement comme conséquence que c'est la seule date de réception présumée du pli qui fait courir ce délai. L'arrêt paraît en effet exiger que le délai ne puisse prendre court avant le troisième jour ouvrable suivant

celui où l'avertissement extrait de rôle a été remis au service de la poste. Or, l'administration, qui n'envoie pas les avertissements extraits de rôle par recommandé, est dans l'impossibilité d'établir cette date sur la quasi-totalité des cas.

A notre avis, l'administration devra déclarer recevable toutes les réclamations, quelle que soit leur date, introduites, dans le délai légal à partir du premier document établissant que le contribuable a eu connaissance de l'avertissement-extrait de rôle (lettre de sa part reconnaissant cette réception, rappel recommandé par le receveur, exploit d'huissier...).

Thierry AFSCRIFT



La Région flamande se met en conformité avec le droit européen pour les droits de succession

Dans le numéro précédent, nous relations que la Cour européenne de justice avait déclaré l'article 60bis du Code flamand des droits de succession contraire au Traité CE.



L'exonération n'est maintenue que si l'entreprise a au moins payé dans les vingt trimestres après le décès un montant égal à 5/3 des charges salariales payées dans les douze trimestres avant le décès. Si et dans la mesure où ces charges salariales payées après le décès sont inférieures, l'impôt est dû proportionnellement au tarif normal.



Le gouvernement flamand n'a pas tardé à remédier à la situation : l'article 20 du Décret flamand du 21 décembre 2007 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2008 (M.B. 31 décembre 2007) remplace l'ancien paragraphe 5 de l'article 60bis du Code, avec effet au 1er novembre 2007.

L'exonération de droits de succession ne sera dorénavant accordée que si l'entreprise ou la société a versé au moins 500.000 euros de charges salariales aux travailleurs occupés dans l'Espace économique européen dans les douze trimestres précédant le décès.

Par dérogation à l'alinéa 1er, l'exonération ne sera appliquée que proportionnellement si l'entreprise ou la société a payé moins de 500.000 euros de charges salariales aux travailleurs occupés dans l'Espace économique

européen dans les trois ans précédant le décès.

Les charges salariales couvrent le traitement ou salaire de base ou minimum et tout autre avantage en espèces ou en nature que le travailleur perçoit directement ou indirectement de son employeur

du chef de son emploi, ainsi que toutes les cotisations de sécurité sociale qui grèvent ce salaire.

L'exonération n'est maintenue que si l'entreprise a au moins payé dans les vingt trimestres après le décès un montant égal à 5/3 des charges salariales payées dans les douze trimestres avant

le décès. Si et dans la mesure où ces charges salariales payées après le décès sont inférieures, l'impôt est dû proportionnellement au tarif normal.

Ne sont pas prises en compte, les charges salariales des travailleurs qui effectuent principalement du travail manuel domestique dans le ménage de l'employeur ou de sa famille ou d'un administrateur, gestionnaire, liquidateur ou d'une personne exerçant une fonction similaire dans la société.

Sont également exclues les charges salariales au bénéfice du défunt lui-même, de son conjoint et de ses parents en ligne droite, dans la mesure où ces charges salariales excèdent 300.000 euros pour la période avant le décès et 500.000 euros pour la période suivant le décès.

L'on peut constater que le législateur flamand a ainsi maintenu en l'adaptant la condition d'emploi qui était l'objectif initial de l'exonération.



Pascal HAUTFENNE.

La taxation des « avantages anormaux ou bénévoles » est-elle compatible avec le droit européen ?

On connaît bien l'article 26 du Code des Impôts sur les Revenus qui prévoit que lorsqu'une entreprise accorde à une tierce personne des « avantages anormaux ou bénévoles », le montant de ces avantages doit être ajouté à sa propre base imposable, sauf si ces « avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire ».

Lorsque le bénéficiaire est une société belge, l'application de l'article 26 est donc presque toujours écartée (le bénéfice de cet avantage influençant, presque toujours, la détermination de sa base imposable).

En revanche, lorsque le bénéficiaire de l'avantage n'est pas belge, mais qu'il a des « intérêts communs » avec la société belge, l'article 26 devrait toujours s'appliquer.

Cependant, s'il s'agit d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne, l'application de cet article 26 aboutit alors à une double imposition incompatible avec la liberté de mouvements garantie par le traité CEE.

Le droit européen ne permet pas, en effet, qu'une même opération ait des conséquences fiscales plus onéreuses lorsqu'elle est réalisée entre une société d'un Etat membre et une société d'un autre Etat membre, que lorsqu'elle est réalisée entre deux sociétés du même Etat.

Récemment, le tribunal de première instance de Mons a donc posé à la Cour de justice des Communautés Européennes la question de la compatibilité de notre article 26 avec le droit européen.

Si la Cour (dont on peut attendre l'arrêt d'ici un an ou deux) devait répondre par la négative à cette question, l'article 26 ne pourrait plus être appliqué lorsque le montant de l'avantage intervient, d'une manière ou d'une autre, dans la détermination de la base imposable de son bénéficiaire, et ce que celui-ci soit résident belge ou résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne.

Affaire à suivre, donc...

Anne RAYET



Mesure anti-abus: au moins des effets similaires

L'article 344, §1 du Code des Impôts sur les Revenus permet à l'administration fiscale, dans certaines hypothèses, de déclarer inopposable à l'administration la qualification juridique donnée par les contribuables à un acte lorsque la qualification adoptée par les parties est exacte, mais a pour but d'éviter l'impôt. L'article 344, §1 du Code autorise dans ce cas l'administration fiscale à procéder à une requalification de l'acte pour autant que cette requalification respecte les effets juridiques qui subsistent à l'issue de l'opération considérée dans son ensemble.

La Cour de cassation a rendu le 22 novembre 2007 un arrêt confirmant l'exigence de similarité d'effets juridiques entre des opérations que l'administration entend requalifier.

L'arrêt confirme ainsi un arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand le 13 septembre 2005 qui avait donné raison au contribuable. Des contribuables avaient acquis la nue-propriété d'un appartement et leur société en avait acquis l'usufruit d'une durée de 10 ans. La société usufruitière devait améliorer le bien à ses frais et, à la fin de l'usufruit, le bien et les améliorations devaient revenir aux contribuables sans

indemnité. La société usufruitière était contractuellement tenue des réparations nécessaires et des grosses réparations ainsi que de payer les frais et charges annuelles.

L'administration fiscale avait requalifié l'opération en un achat en pleine propriété par les contribuables avec location à la société. L'administration soutenait que l'opération n'était motivée que par des raisons fiscales et que le fait que les contribuables n'aient pas procédé de la sorte démontrait que les contribuables voulaient échapper à la taxation des loyers, requalifiés en revenus professionnels.

Les contribuables avaient obtenu gain de cause devant la Cour d'appel de Gand. La Cour d'appel de Gand avait considéré que la requalification opérée était impossible, à défaut de respect du contenu qualifié défini par les parties.

L'administration se pourvut en cassation, faisant valoir que de simples effets similaires suffisaient pour requalifier et qu'en l'occurrence, la requalification était légale.

L'administration fiscale faisait référence à l'arrêt de la Cour de cassation du 4 novembre 2005, qui avait jugé qu'il fallait que les

effets juridiques des actes requalifiés fussent similaires pour pouvoir procéder à une requalification

L'administration a cru pouvoir déduire de l'arrêt de la Cour de cassation de 2005 qu'il suffisait que les opérations se ressemblent pour qu'il y ait possibilité de requalification : l'arrêt de la Cour d'appel de Gand, qui a vérifié si les effets étaient identiques, violait, selon l'administration, l'article 344, dans la mesure où la Cour de cassation, dans son arrêt

« Sans vouloir vider l'article 344, § 1er, de toute possibilité d'application, la Cour de cassation confirme dès lors l'obligation que la requalification opérée par l'administration respecte les conséquences juridiques de l'acte ou de l'opération posée par les contribuables. Ce point est fondamental et doit bien sûr être approuvé. »

de 2005, exigeait seulement une similarité des effets juridiques.

La réponse de la Cour de cassation est certes laconique, mais elle donne raison aux contribuables et confirme l'arrêt de Gand.

Dans l'arrêt de novembre 2007, la Cour de cassation confirme que l'administration ne peut procéder à une requalification d'une

opération que pour autant que la nouvelle qualification ait des effets juridiques similaires à ceux subsistant à l'issue des actes réalisés par les parties.

La Cour relève que les juges d'appel ont constaté que la qualification donnée par l'administration de location à la place de celle choisie par les parties (usufruit) n'a pas les mêmes conséquences juridiques, que le rapport de propriété est tout à fait différent et que les relations juridiques entre le tiers vendeur et la société ne sont pas respectées.

La Cour de cassation estime que sur cette base, les juges d'appel ont pu légalement considérer que les actes contestés par l'administration ne peuvent être requalifiés sur pied de l'article 344, § 1er.

Qu'en penser ?

Dans les deux affaires où la Cour de cassation exige pour procéder à la requalification, une similarité, et non certes une identité d'effets, il n'en reste pas moins que les contribuables obtiennent gain de cause, en l'absence de similarité des effets juridiques.

A ce jour, on peut donc constater que la similarité ne signifie pas qu'il suffise que les opérations aient des points de ressemblance. Il faut manifestement plus que cela pour admettre une application de la mesure anti-abus.

Dans l'arrêt du 4 novembre 2005, la Cour de cassation décidait :

« Qu'il découle de l'article 344 (...) que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et que celle-ci ne peut, partant, lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte ; attendu que l'arrêt énonce que l'article 344, § 1er, « ne prévoit pas l'identité des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc » ; Qu'en s'abstenant de vérifier si les effets de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée étaient similaires, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision de faire application de l'article 344, § 1er du CIR » (Cass., 4 novembre 2005, R.G.C.F., 2006, 49 et note J.P. BOURS ; nous soulignons).

L'administration a cru pouvoir déduire de l'arrêt de la Cour de cassation du 4 novembre 2005 qu'il ne fallait pas une identité dans les effets juridiques des actes requalifiés et qu'une « simple similarité » des effets juridiques suffisait. Selon l'administration, cette nuance entre la similarité et l'identité ouvrirait un champ d'action potentiellement beaucoup plus large pour l'administration dans ses tentatives de requalification.

On peut toutefois constater, à la lecture des deux arrêts de

la Cour de cassation de 2005 et 2007, que s'il est certes question de similarité, il n'en reste pas moins que les effets juridiques doivent être respectés. L'administration fiscale ne peut dès lors requalifier les opérations comme elle le souhaite, en décidant simplement que les opérations sont « similaires ».

On retiendra de cette jurisprudence que les effets juridiques des actes ou opérations posés par les parties doivent être respectés (l'on se référera à cet égard à la notion de « contenu qualifié » développée par la doctrine).

Sans vouloir vider l'article 344, § 1er, de toute possibilité d'application, la Cour de cassation confirme dès lors l'obligation que la requalification opérée par l'administration respecte les conséquences juridiques de l'acte ou de l'opération posée par les contribuables. Ce point est fondamental et doit bien sûr être approuvé

Pascale HAUTFENNE



“

Il est incontestable que les meubles anciens s'usent également suite à l'usage effectif à titre de mobilier de bureau et qu'ils subissent une réduction de valeur suite à leur utilisation dans le cadre de l'exercice de l'activité professionnelle.

Meubles anciens: amortissements admis

Depuis de longues années, l'administration fiscale rejette systématiquement l'amortissement de meubles à caractère ancien. Dans sa circulaire du 1 juin 1982 l'administration fiscale soulignait que le caractère antique du mobilier n'est pas justifié par des besoins professionnels raisonnables (Circulaire Ci.D. 19/324.587 du 1er juin 1982, I/710).

Cependant, la thèse de l'administration fiscale n'est pas toujours avalisée par la jurisprudence. C'est ainsi que dans un jugement rendu le 2 mai 2007, le tribunal de première instance d'Anvers a confirmé la possibilité d'amortir des meubles anciens.

En l'occurrence, un bureau d'étude utilisait une table et une armoire antiques comme mobilier de bureau et les amortissait chaque année à 20 %.

Selon l'administration fiscale, ces meubles à caractère antique ne pouvaient faire l'objet d'un amortissement étant donné que de tels objets ne subissent aucune réduction de valeur suite à l'exercice de l'activité professionnelle.

Dans son jugement prononcé le 2 mai 2007, le tribunal de première

instance d'Anvers a tranché la question en décidant qu'il est toutefois incontestable que les meubles antiques s'usent également suite à l'usage effectif à titre de mobilier de bureau et qu'ils subissent une réduction de valeur suite à leur utilisation dans le cadre de l'exercice de l'activité professionnelle.

L'administration fiscale affirmait également que l'achat des meubles antiques dépassait d'une façon injustifiée les besoins professionnels du contribuable. En effet, l'article 53, 10° du Code des Impôts sur les Revenus autorise l'administration à rejeter la partie de ces frais qui dépasse d'une façon injustifiée les besoins professionnels du contribuable. Cette disposition constitue une exception à la règle générale de l'article 49 du Code, si bien que la charge de la preuve de la partie injustifiée des frais professionnels incombe à l'administration.

A ce sujet, le Tribunal a décidé que l'administration n'apportait pas la moindre preuve que l'achat des meubles dépassait d'une façon injustifiée les besoins professionnels du contribuable en sorte que les amortissements pratiqués ont été confirmés.

Filip GODDEVRIENDT
van OYENBRUGGE



” Un arrêt de la Cour constitutionnelle peut-il être considéré comme un élément nouveau ?

Un arrêt de la Cour Constitutionnelle peut-il être considéré comme un élément nouveau permettant à un contribuable d'obtenir un dégrèvement d'office, alors que le délai pour introduire une réclamation contre l'imposition n'était pas encore expiré lors de la publication de cet arrêt au Moniteur belge ?

Selon la position adoptée par l'administration, les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle sur questions préjudicielles constituent un fait nouveau, probant, au sens de l'article 376, §1er du Code des impôts sur les revenus 92. Toutefois, le fait nouveau probant dont il est question ne peut être invoqué par le contribuable que si le délai de réclamation prévu par l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 92 était expiré à la date de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle ou au plus tard, à la date de sa publication au Moniteur belge.

Telle était également la position des tribunaux de première instance d'Anvers, d'Hasselt et de Liège.

A contrario, la jurisprudence de première instance de Mons estimait que l'administration ne peut pas se retrancher derrière des règles de procédure pour maintenir des taxations manifestement illégales.

Une récente décision du tribunal de première instance de Liège revient sur cette question.

Il y a lieu d'approuver entièrement ce jugement, en ce sens qu'il se veut très protecteur des droits contribuable et qu'en fin de compte, il ne fait qu'appliquer le critère de l'ignorance justifiée de l'état de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale, pour un citoyen.

Dans cette affaire, les requérants sont bénéficiaires de rentes que leur versent le Fonds des accidents du travail et le Fonds des maladies professionnelles. Ces rentes sont imposées sur pied de l'article 34 § 1 CIR/92.

Par un arrêt du 9 décembre 1998, la Cour Constitutionnelle a jugé que l'article 34 CIR/92 (ancien article 32 bis CIR/92) violait l'article 10 de la constitution en ce qu'il rend imposables les indemnités versées en réparation d'une incapacité permanente en application de la législation sur les accidents du travail, sans qu'il

n'y ait perte de revenus dans le chef de la victime.

Les requérants introduisent une réclamation à l'encontre des impositions dont ils ont fait l'objet. Cette réclamation est rejetée, la thèse de l'administration étant de dire que cet arrêt de la Cour Constitutionnelle ne peut être considéré comme un élément nouveau donnant droit à un dégrèvement d'office puisque le délai de réclamation n'était pas encore expiré au jour où l'arrêt de la Cour Constitutionnelle a été publié au Moniteur belge. Suite à cette décision, les requérants introduisent un recours devant le tribunal de première instance de Liège.

Par son jugement du 22 mars 2007, le tribunal de 1^{ère} instance de Liège a donné raison aux requérants en considérant que « l'ignorance ou la prise de connaissance tardive de l'arrêt, malgré sa publication au Moniteur belge, constitue un juste motif suffisant pour invoquer la portée de l'arrêt au titre de fait nouveau, après l'expiration du délai de réclamation. »

Le tribunal de première instance de Liège base sa décision sur le fait qu'« il ne peut être exigé [du contribuable] de suivre au jour le jour l'actualité des décisions, de surcroît en matière fiscale, de la Cour d'arbitrage et d'en comprendre les implications. Cette exigence peut, par contre, être

imposée à l'Administration fiscale à qui il est loisible de constater d'office la surtaxe résultant de l'application de l'arrêt préjudiciel et d'accorder elle-même le dégrèvement sans attendre que lui soit signalé ce qu'elle sait déjà par ailleurs ou est censée ne pas ignorer. »

L'arrêt ne va donc pas aussi loin que le tribunal de première instance de Mons qui, dans son jugement du 11 avril 2002, avait décidé que : « si le directeur régional constate lui-même l'existence d'une surtaxe autorisant le dégrèvement d'office, il est tenu d'annuler (...) ; L'administration ne peut maintenir au rôle un montant à titre d'impôt qu'elle sait non exigible; Que ce faisant elle commettrait une faute. »

On peut trouver là un élément en faveur du contribuable qui ne peut pas se voir pénalisé de par l'inertie de l'administration. Dès lors, si l'exigence de suivre au jour le jour la jurisprudence fiscale ne peut pas être mise à charge du contribuable, mais bien de l'administration, il est normal que le contribuable puisse encore agir hors délai, alors même que le délai pour introduire une réclamation contre l'imposition n'était pas encore expiré lors de la publication de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle au Moniteur belge.

A bon droit, le jugement considère que la publication de l'arrêt

de la Cour Constitutionnelle au Moniteur belge ne permet pas de présumer que les requérants en ont eu effectivement connaissance. En effet, il paraît clair que l'on ne peut exiger d'un particulier de se familiariser aux aspects techniques du droit fiscal et de consulter quotidiennement le Moniteur belge. Il ne peut être exigé de lui de suivre au jour le jour l'actualité des décisions, de surcroît en matière fiscale, de la Cour Constitutionnelle et d'en comprendre précisément sa portée et ses implications. Il serait déraisonnable d'exiger d'un simple contribuable une telle connaissance d'une branche précise du droit.

Le tribunal affirme une position très claire et extensive par rapport à la jurisprudence antérieure en ajoutant que : « (...) l'arrêt de la Cour d'arbitrage constitue un fait nouveau quelle que soit sa date de survenance par rapport au délai de réclamation, qu'il soit rendu ou publié au Moniteur belge alors qu'il est expiré, alors qu'il court toujours mais aussi avant la réception de l'avertissement extrait de rôle c'est à dire avant même qu'il n'ait commencé à courir, si dans chaque cas, le contribuable a de bonnes raisons de n'en prendre connaissance qu'après l'expiration du délai de réclamation (tout en demeurant dans le délai de 3 ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi). »

Il y a lieu d'approuver entièrement ce jugement, en ce sens qu'il se veut très protecteur des droits contribuable et qu'en fin de compte, il ne fait qu'appliquer le critère de l'ignorance justifiée de l'état de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale, pour un citoyen.

L'on peut espérer que les autres tribunaux de première instance du pays s'aligneront enfin unanimement sur une telle jurisprudence et consacreront tous la protection du contribuable face à l'inertie de l'administration dans son devoir d'accorder d'office le dégrèvement des surtaxes dont elle ne peut ignorer l'existence.

Aurélie BLAFFART



Cour constitutionnelle: le secret professionnel des avocats est renforcé

C'est une décision en trompe l'œil qu'a rendu la Cour d'arbitrage ce 23 janvier 2008, en annulant très partiellement la loi anti-blanchiment du 12 janvier 2004.

Cette loi était attaquée par les Ordres des avocats belges et la Confédération des Barreaux européens, parce qu'elle restreignait le secret professionnel, en obligeant, dans certaines hypothèses déterminées, les avocats à dénoncer leurs clients en cas de soupçons renforcés de blanchiment.

Certes, cette loi comportait des garde-fous importants, notamment dans le fait que les avocats n'étaient jamais soumis à aucun devoir de dénonciation, lorsqu'ils défendaient leurs clients dans le cadre d'une procédure judiciaire, ni lorsqu'ils procèdent « à l'évaluation de la situation juridique du client ».

La tendance des autorités étant, il faut bien le reconnaître, de plus en plus répressive et hostile aux secrets, un doute persistait toutefois quant à la question de savoir ce qu'il fallait entendre par l'évaluation de la situation juridique du client.

“

La Cour constitutionnelle dit explicitement que le secret professionnel s'applique non seulement aux activités de l'avocat en tant que défenseur devant les juridictions, mais aussi à tout ce qui relève du conseil juridique. Telle est l'interprétation que nous avons toujours défendue.

”

La Cour constitutionnelle a décidé de rejeter pour l'essentiel le recours introduit par les Barreaux, non pas parce qu'elle l'estimait non fondé, mais parce qu'elle a reconnu le secret professionnel comme un des éléments essentiels du droit de la défense, et a procédé, sur cette base, à une interprétation très favorable à la notion de secret professionnel de la loi incriminée.

C'est ainsi que la Cour constitutionnelle dit explicitement que le secret professionnel s'applique non seulement aux activités de l'avocat en tant que défenseur devant les juridictions, mais aussi à tout ce qui relève du conseil juridique. La notion d'« évaluation de la situation juridique du client » est ainsi assimilée à celle de conseil juridique en général, même lorsque ce conseil juridique vise des opérations visées par la loi, dont les cessions d'actifs et d'actions, par exemple.

La Cour dit explicitement que « ce n'est que lorsque l'avocat exerce une activité, dans les matières énumérées à l'article 2 ter

(de la loi), en-dehors de sa mission spécifique de défense et de représentation en justice et de celle de conseil juridique, qu'il peut être soumis à l'obligation de communication aux autorités des informations dont il a connaissance ».

Cela implique en pratique qu'un avocat qui reste dans son domaine de conseils, peut garantir à ses clients qu'en aucun cas il ne devra les dénoncer.

Telle est l'interprétation que nous avons toujours défendue. Elle revient à dire que ce n'est que dans des hypothèses tout à fait exceptionnelles en Belgique, où un avocat exerce une activité qui ne comporte en rien un rôle de conseil juridique, que cette loi peut être appliquée. Le plus simple à notre avis, pour un avocat qui veut garantir le respect absolu du secret professionnel, est de ne pas exercer de telles activités (de trustee, par exemple).

Il faut constater, à cette occasion, que c'est la 4^{ème} fois que la Cour constitutionnelle est amenée à protéger, sur la base de notions fondamentales de notre système juridique, le secret professionnel des avocats, que les autorités ne cessent d'attaquer de manière injustifiée.

Thierry AFSCHRIFF



Régime de faveur pour les chercheurs

Les indemnités qui sont versées – depuis le 1^{er} janvier 2007 – aux chercheurs, par leurs universités, et qui proviennent de l'exploitation de leurs découvertes, ne sont plus taxées à titre de revenus professionnels, mais bien, désormais, à titre de « revenus divers », au taux distinct de taxation de 33 %.

Les revenus visés sont ceux que les universités, les hautes écoles ou les institutions scientifiques agréées, rétrocèdent à leurs chercheurs, sur la commercialisation des résultats de leurs recherches.

Laplupart des universités contiennent en effet des règlements internes qui prévoient qu'en cas de valorisation des résultats des travaux de leurs chercheurs, un certain pourcentage des revenus nets recueillis par l'université en question, est rétrocédé à ceux qui y ont participé.

Pour encourager les chercheurs à collaborer à cette valorisation, le législateur a donc décidé que ces revenus ne seraient plus des revenus professionnels, mais bien des revenus divers taxables à un taux distinct de 33 %, après déduction d'un forfait de frais de 10 % (articles 132 et suiv. de la loi du 25 avril 2007 « portant des

dispositions diverses », MB 8 mai 2007, modifiant notamment les articles 90 et 171 du CIR 1992).

Anne RAYET



Le contribuable doit-il payer les erreurs de l'administration par la perte d'une voie de recours?

Une procédure relativement peu connue du grand public est la contestation d'un impôt par la voie d'une demande de dégrèvement d'office.

La demande de dégrèvement d'office n'est pas une réclamation; son objet est beaucoup plus limité puisqu'elle ne permet au contribuable que de faire rectifier les erreurs matérielles (une erreur de fait, qui résulte d'une méprise sur l'existence d'éléments matériels, en l'absence desquels l'imposition manque de base légale), ou les doubles emplois (une double imposition, c'est-à-dire le fait que le même revenu a fait l'objet de plusieurs impositions dont l'une exclut également l'autre).

Elle permet également de faire revoir la taxation, si la révision a pour origine la production tardive, mais pour de justes motifs, d'éléments nouveaux probants (par exemple, l'annulation d'une rectification TVA, qui avait fondé une rectification en matière d'impôts sur les revenus).

L'intérêt de la demande de dégrèvement d'office réside dans le fait que le délai dans lequel elle peut

être introduite par le contribuable est plus long que celui d'une réclamation ordinaire : il est de trois ans, à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

Si la décision prise par le directeur régional sur la demande de dégrèvement d'office ne satisfait pas le contribuable, il peut, comme pour une décision directoriale ordinaire, soumettre la contestation au tribunal de première instance compétent.

Mais cette procédure de dégrèvement d'office peut également être utilisée d'initiative par l'administration, en cas d'erreur dans le traitement des données de la déclaration fiscale, d'erreur de calcul, ou de toute autre illégalité de la cotisation qui serait constatée par l'administration fiscale elle-même. La loi fiscale étant d'ordre public, l'administration a en effet l'obligation, si elle constate une telle erreur, de la rectifier d'elle-même, afin que l'imposition soit conforme à la loi.

Le plus souvent, ce type de rectification se fait pour plusieurs contribuables se trouvant dans la même situation, l'erreur de traitement se reproduisant dans tous les dossiers d'un même type traités pendant une certaine période.

Dans ce cas, la loi impose au directeur régional de procéder par la voie de l'inscription, au nom du contribuable intéressé, du montant dégrèvé, dans un rôle rendu exécutoire. En d'autres termes,

“

Il est regrettable que suite à une inattention du législateur, toute une catégorie de contribuables n'aient pas accès au recours administratif normalement prévu par la loi, en raison du simple fait que l'administration a remarqué qu'elle a commis une erreur dans la procédure de taxation, et l'a corrigée d'office.

”

c'est un nouvel avertissement-extrait de rôle qui est adressé au contribuable par le directeur.

Si le contribuable n'est pas d'accord avec l'imposition ainsi rectifiée, il doit porter le litige devant le tribunal de première instance compétent, sans pouvoir introduire de réclamation.

Cette considération s'appuie sur le texte légal : la loi impose, à cet égard, la voie du recours judiciaire contre toute décision directoriale, et vise de manière expresse, à cet endroit, les décisions de dégrèvement d'office prises de manière spontanée par l'administration.

Le contribuable qui a fait l'objet d'une décision de dégrèvement d'office prise d'initiative par l'administration peut alors se trouver dans une situation paradoxale.

Ce contribuable, qui n'a rien demandé à personne, reçoit une décision, certes modificative, et en sa faveur, mais qu'il souhaitera peut-être contester – par exemple, parce qu'à son estime, l'administration a commis, dans la rectification, une autre erreur.

Le contribuable concerné n'aura alors d'autre choix que de porter l'affaire devant le tribunal de première instance, sans plus avoir la possibilité d'introduire, dans

les délais prévus à cet effet, une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office ordinaires.

Quoique la procédure administrative n'ait plus, à l'heure actuelle, un caractère juridictionnel, et qu'il s'agisse d'un simple recours administratif (demande de reconsidération de la taxation), le contribuable aura alors souvent le sentiment de perdre l'exercice d'une véritable voie de recours contre la taxation enrôlée dans son chef. Or, de multiples raisons peuvent motiver un contribuable à renoncer à exercer un recours en justice : les frais, la durée de la procédure, les soucis que cela peut causer, voire, pour certains contribuables, le caractère impressionnant de la procédure judiciaire. Les nouvelles indemnités de procédure, couvrant de manière forfaitaire une intervention dans les frais d'avocat de l'autre partie, dissuaderont également plus d'un contribuable hésitant quant au fondement de son action.

Toute une catégorie de contribuables se verra donc privée de cette voie de recours administratif, alors que ces contribuables n'ont posé aucun acte pouvant justifier ce traitement différent, qui peut être qualifié de discriminatoire.

Fort heureusement, cette suppression d'une voie de recours

contre la taxation paraît limitée aux éléments visés par l'erreur rectifiée d'initiative par l'administration : le contribuable, qui a fait l'objet d'un dégrèvement d'office pris d'initiative par l'administration, peut encore introduire un recours contre la taxation enrôlée dans son chef, pour des motifs autres que ceux visés par le dégrèvement d'office et la procédure de réclamation ordinaire est également encore possible, pour les autres éléments de la taxation que ceux visés par le dégrèvement d'office.

Il reste que ce traitement discriminatoire a manifestement pour seule origine une inattention du législateur, qui a compris dans l'article du Code relatif à l'exercice des voies de recours devant le tribunal de première instance, toutes les décisions directoriales, y compris celles par lesquelles l'administration opère d'initiative le dégrèvement d'impôt, alors que la logique ne justifie pas que ce type de décision directoriale soit également compris dans la disposition en cause.

Il est donc regrettable que suite à une inattention du législateur, toute une catégorie de contribuables n'aient pas accès au recours administratif normalement prévu par la loi, en raison du simple fait que l'administration a remarqué qu'elle a commis une erreur dans la procédure de taxation, et l'a corrigée d'office.

Exonération des subsides attribués par les Régions dans le cadre de l'aide à la recherche et au développements

Depuis la loi du 23 décembre 2005, le CIR 92 exonérait déjà les primes de remise au travail et de transition professionnelle, ainsi que les subsides octroyés par les institutions régionales dans le cadre de la législation d'expansion économique (article 193 bis du CIR 92).

Depuis le 1er janvier 2007, sont également exonérés les primes et subsides octroyés à des sociétés par les mêmes institutions régionales, dans le cadre de l'aide à la recherche et au développement (nouvel article 193ter du CIR 92, inséré dans le CIR 92 par l'article 140 de la loi du 25 avril 2007, MB 8 mai 2007).

On ne comprend toujours pas pourquoi ce type d'exonérations est toujours réservé aux sociétés, les subsides octroyés à des « savants, écrivains ou artistes » restant en principe taxables, à titre de « revenus divers » (sauf exception).

La culture ne devrait-elle pas être encouragée autant que la « recherche développement » ?

Une proposition de loi a d'ailleurs été déposée en ce sens au Sénat (cf doc. parl. Sénat, session 2007-2008, n° 4-119/2, proposition DALLEMAGNE).

Anne RAYET



Imposabilité de certains intérêts de retard?

Il est acquis qu'en matière fiscale, certains intérêts au sens du droit civil ne sont pas imposables au titre de revenus mobiliers.

Si l'article 19, §1er, 1° du CIR 1992 prévoit en effet l'imposabilité, au titre de revenus mobiliers, des revenus d'emprunts ou de créances non représentées par des titres, il faut néanmoins considérer que l'énumération qu'il contient n'a pas de caractère exhaustif et n'implique pas que tout ce qui est considéré comme un « intérêt » au sens du droit civil est taxable comme tel en droit fiscal.

Il est à cet égard de jurisprudence constante que les intérêts judiciaires, compensant le dommage résultant du retard apporté à payer la somme demandée, ne sont pas imposables au titre de revenus mobiliers.

En ce qui concerne les intérêts de retard contractuels, dus, notamment, en raison du retard dans le paiement des factures, l'administration considère, depuis longtemps, que les intérêts de retard payés par une partie à un contrat à l'autre partie sont taxables au titre de revenus mobiliers lorsque ces parties ont convenu, par un accord exprès, et sans intervention judiciaire, que des intérêts

seront payés sur la somme due. Cette interprétation est toutefois, à notre sens, inexacte.

L'on peut difficilement contester que des intérêts de nature conventionnelle, payés en vertu d'un accord conclu après le non-paiement de la somme due à l'échéance constituent des revenus mobiliers taxables.

Tout autre est toutefois la situation lorsqu'une des parties verse des intérêts à l'autre partie, en compensation du préjudice causé par sa faute contractuelle, consistant dans le paiement tardif de la somme due.

Il est évident qu'en une telle hypothèse, il ne s'agit aucunement de revenus mobiliers.

La Cour d'appel de Gand, par un arrêt du 24 avril 2007, a été amenée à prendre position quant à l'imposabilité d'intérêts versés au titre d'indemnités du fait d'une mauvaise exécution d'un contrat.

En l'espèce litigieuse, une partie avait été amenée à attribuer des dommages et intérêts à une autre partie, parce que cette autre partie s'était vue fournir moins de blé (c'était l'objet du contrat) que ce qui avait été facturé.

La partie lésée avait également obtenu des intérêts versés au titre d'indemnités sur ce montant.

L'administration fiscale avait ensuite entendu taxer les intérêts versés à titre d'indemnités parce que, selon elle, pour l'application des lois fiscales, ces intérêts ont la même nature que l'indemnité principale à laquelle ils se rapportent.

L'administration fiscale n'entendait cependant pas imposer lesdits intérêts au titre de revenus mobiliers, mais bien au titre de revenus professionnels !

Il ne fait pas de doute que l'enseignement de cet arrêt pourra être invoqué à l'encontre de l'administration fiscale, dans tous les cas où celle-ci entendra imposer des intérêts compensatoires du préjudice causé par une faute contractuelle qui consiste en un paiement tardif.

La Cour d'appel de Gand n'a toutefois pas suivi cette position, à juste titre selon nous, puisqu'elle a estimé que les intérêts versés à titre d'indemnité faisaient partie intégrante de l'indemnité attribuée pour la réparation du dommage causé par la faute contractuelle.

La Cour a précisé que ces intérêts indemnisent le dommage

supplémentaire résultant du délai de paiement de l'indemnité à laquelle le préjudicié a droit le jour où le dommage a été causé.

Cette appréciation ne peut conduire qu'à contester toute imposabilité des intérêts versés à titre d'indemnités, ces intérêts constituant une indemnisation pour le retard dans l'octroi d'une indemnité pour un préjudice subi, non taxable.

Cet arrêt, rendu par la Cour d'appel de Gand, était relatif à une espèce dans laquelle les intérêts versés à titre d'indemnités avaient été décidés par une décision judiciaire, rendue, par la même Cour d'appel de Gand, statuant toutefois en matière correctionnelle, ayant fait droit à une demande du contribuable lésé, agissant alors en qualité de partie civile.

Il ne fait pas de doute toutefois que l'enseignement de cet arrêt pourra être invoqué à l'encontre de l'administration fiscale, dans tous les cas où celle-ci entendra imposer des intérêts compensatoires du préjudice causé par une faute contractuelle qui consiste en un paiement tardif.

Mélanie DAUBE



Prescription du recouvrement

Par un précédent IDEFISC, nous vous informions quant à l'évolution de la jurisprudence relative à la validité d'une interruption de la prescription en matière d'impôt sur les revenus par des commandements, signifiés à l'initiative de l'administration fiscale.

A cette occasion, nous rappelions que la Cour d'arbitrage, devenue constitutionnelle, avait été saisie de plusieurs recours en annulation de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004, qui prévoit désormais que le commandement en matière fiscale « doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription même lorsque la dette d'impôts contestée n'a pas un caractère certain et liquide ».

Certains contribuables s'étaient interrogés sur la validité de l'adoption de la loi-programme qui, s'il s'agissait effectivement d'une loi interprétative, faisait en sorte que la loi qu'elle tente d'interpréter soit réputée avoir eu, dès l'origine, le sens que lui confère la loi interprétative.

Après avoir estimé que l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 n'avait aucun caractère interprétatif, la Cour d'arbitrage avait rendu un second arrêt, en date du 1er février 2006, par le-

quel elle avait précisé, en réponse à une question préjudicielle, que cet article avait effectivement un effet rétroactif, et que cet effet rétroactif n'était pas contraire au principe d'égalité garanti par la Constitution.

Certains avaient alors vu dans cet arrêt un point final à toute possibilité d'invocation de la jurisprudence développée par la Cour de cassation, en vertu de laquelle le commandement signifié par l'administration, en l'absence d'impôt incontestablement dû, ne pouvait produire aucun effet.

On avait, à cette occasion, émis de vives critiques à l'égard de l'ana-

“

La Cour de cassation, par deux arrêts du 17 janvier 2008, a confirmé, d'une part, que l'article 49 est applicable de manière rétroactive, et, d'autre part, que cette rétroactivité s'applique à la fois aux commandements de payer et aux commandements « interruptifs de la prescription ».

”

lyse effectuée par la Cour d'arbitrage, mettant en doute qu'un article tel l'article 49, reconnu comme n'ayant pas de caractère « interprétatif », puisse cependant être admis à rétroagir...

La Cour de cassation, par deux arrêts du 17 janvier 2008, a confirmé, d'une part, que l'article 49 est applicable de manière rétroactive, et, d'autre part, que

cette rétroactivité s'applique à la fois aux commandements de payer et aux commandements « interruptifs de la prescription ».

La Cour, tout en constatant que cet article ne constitue pas une disposition interprétative, lui reconnaît ensuite un caractère rétroactif, même si celui-ci n'est qu'implicitement contenu dans la loi du 9 juillet 2004, enjoignant les Cours et tribunaux de l'ordre judiciaire à l'appliquer dans un tel sens aux litiges dont ils sont saisis.

Cette prise de position de la Cour de cassation semble régler, de manière définitive, le débat en la matière, dont elle est par ailleurs à l'origine.

C'est dès lors en tenant compte de ces décisions récentes, et avec regret, que l'on examinera la décision du 23 mai 2007 du Tribunal de première instance de Namur, qui avait

fait siennes les critiques émises à l'encontre de l'application rétroactive de l'article 49 de la loi du 9 juillet 2004, puisqu'il avait alors estimé que l'article 49 ne pouvait être appliqué au cas d'espèce dont il était saisi.

Dans sa motivation, le Tribunal de première instance de Namur avait reconnu que l'attribution

d'un effet rétroactif à l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 serait constitutive d'une violation de l'article 6 §1er de la Convention européenne des droits de l'homme qui prévoit le droit, pour toute personne, à ce que sa cause soit entendue équitablement.

L'avenir dira si l'invocation de cet article 6 §1er de la Convention européenne des droits de l'homme permettra aux contribuables de contrer l'effet rétroactif de l'article 49 de la loi de juillet 2004...

Nous resterons attentifs à la problématique et aurons certainement l'occasion de l'évoquer à nouveau dans un prochain IDEFISC.

Mélanie DAUBE



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36
Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Sylvie LEYDER
Rédacteur en chef
et de

Aurélie BLAFFART
Mélanie DAUBE
Filip GODDEVRIENDT
van OYENBRUGGE
Pascale HAUTFENNE
Anne RAYET
Séverine SEGIER
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Juin 2008

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