



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 65 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Septembre 2008 - info@idefisc.be

Editorial

Soparfi ou SPF : le choix

Pour les résidents belges qui contrôlent une entreprise, souvent familiale, le Luxembourg offre en général la meilleure solution s'ils veulent conserver l'anonymat de l'actionariat.

Une soparfi, c'est-à-dire une société « ordinaire » luxembourgeoise, soumise au droit fiscal commun de ce pays, est en général la solution la plus simple. Il suffit de céder ses actions au porteur à la soparfi, préalablement créée, et qui émettra elle-même des actions au porteur au profit des résidents belges, pour se retrouver dans une situation semblable à celle où l'on détenait de manière directe des actions au porteur d'une société belge. La seule différence est que cette société aura émis des actions nominatives, au nom de la soparfi, qui aura elle-même émis des actions au porteur détenues par les actionnaires finaux. L'anonymat est ainsi préservé et l'on n'induit aucun coût fiscal supplémentaire,

puisque, moyennant des conditions aisées à réaliser, les plus-values réalisées par la soparfi sont entièrement exonérées d'impôt, et qu'il en est de même, en vertu de la directive mère-filiale, des dividendes remontant au Luxembourg.

La soparfi n'est toutefois pas un outil adéquat si, outre les actions, elle doit également détenir des obligations portant intérêt. Ceux-ci seraient en effet taxés à l'impôt luxembourgeois des sociétés dans le chef de la soparfi, qui bénéficie de l'exonération des dividendes, mais non de celle des intérêts. Dans une telle hypothèse, c'est la SPF (société de patrimoine familial) luxembourgeoise, dont les actions peuvent également être au porteur, qui est préférable. Les obligations nominatives peuvent être émises au profit de celle-ci. Le précompte mobilier sur les intérêts sera exonéré parce que la SPF sera traitée en Belgique comme

un « épargnant non-résident », et la SPF bénéficiera de son exonération totale d'impôt des sociétés. En revanche, une SPF, qui peut certes détenir des actions et être exonérée au Luxembourg de tout impôt sur les dividendes et sur les plus-values, ne bénéficierait pas de l'exonération de précompte mobilier sur les dividendes.

Comme c'est pratiquement toujours le cas, la législation luxembourgeoise, très simple, offre donc des solutions dans la quasi-totalité des cas pour les épargnants et les actionnaires belges.

Thierry AFSCRIFT



Les coups de griffes de l'ours

Résultats en recul de la lutte contre la fraude fiscale

D'après les données publiées par le secrétaire d'Etat adjoint au Ministre des Finances, la lutte contre la fraude fiscale a rapporté, pour l'exercice 2007, 590,56 millions d'euros, contre 817,1 millions d'euros pour 2006. Il s'agit d'un recul de près de 25 %.

Plus significatif encore, est le fait que les sources de recettes ainsi escomptées, de la part de l'administration fiscale, sont fragiles.

Outre les carrousels TVA, qui sont heureusement en recul constant, plus de la moitié des recettes attendues le sont de deux méthodes d'investigation qui prêtent à discussion.

Il s'agit tout d'abord du « data mining », soit de méthodes de recherche fondées sur des logiciels permettant de sélectionner des profils d'entreprises apparemment significatifs en matière de fraude. Le problème est que les algorithmes utilisés n'ont jamais été révélés, à notre avis en violation de la législation relative à la publicité de l'administration, et peut-être de la législation relative aux mesures de discrimination.

L'autre source principale de la lutte contre la fraude est la « liaison des banques de données du SPF-FINANCES ». Là encore, on peut s'interroger quant au respect de la vie privée à cette administration, qui s'abstient soigneusement de communiquer aux contribuables les banques de données dans lesquelles ils sont fichés.

D'autres éléments significatifs sont à rechercher dans le fait que l'administration s'abstient à présent d'indiquer quelle part de la « lutte contre la fraude fiscale » trouve son origine dans les recherches de l'Inspection Spéciale des Impôts, dont le « tableau de chasse » n'est ainsi plus publié.

Enfin, comme c'est habituel depuis des décennies, les données publiées s'abstiennent de préciser si les montants indiqués sont des montants effectivement perçus, ou s'il s'agit encore d'enrôlements, sujets à réclamation, voire de sommes dont le recouvrement effectif s'avère aléatoire.

L'ours polaire

Sommaire

Editorial : Soparfi ou SPF : le choix	1
La taxation des plus-values internes à nouveau rejetée	6
Immeubles par nature, précompte immobilier et Cour de cassation	7
La mention de la non-existence d'un compte étranger dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques	9
Impôts sur les revenus : force probante d'un procès-verbal	10
Les délais de recours doivent figurer sur les avertissements- extraits de rôle	11
Le secret professionnel des avocats en matière de blanchiment	13
L'article 458CIR 92 et les droits fondamentaux du contribuable : une relation difficile	15
TVA : Mesures d'exécution et opposition à contrainte	16
Avances productives d'intérêt : requalification	18
droits d'enregistrement : résolution amiable des transmissions à titre onéreux d'immeubles	19
Une opération de location suivie de sous-location correctement exécutée n'est pas fiscalement contestable	21
Police et intérêts notionnels	22

La taxation des plus-values internes à nouveau rejetée

Un arrêt de la Cour d'appel de Mons du 18 juin 2008 confirme l'absence de fondement de la position administrative taxant à titre de revenus divers les plus-values internes réalisées par des contribuables dans la gestion de leur patrimoine privé (2004/RG/78).

En l'espèce, par une convention de cession d'actions, un contribuable avait vendu à une société anonyme dont il était actionnaire majoritaire les actions d'une société d'exploitation.

Dans le cadre de cette opération, la personne physique réalisa une importante plus-value.

L'administration fiscale estimait que l'opération pouvait être taxée à titre de revenus divers, estimant que l'opération s'écartait de la gestion « normale » du patrimoine privé du contribuable.

Le contribuable avait gagné devant le tribunal de première instance de Mons et l'administration fit appel de la décision.

La Cour d'appel de Mons exclut d'emblée l'opération spéculative, constatant que l'on ne se situe pas dans le cadre d'opérations comportant de nombreux ris-

ques et pour lesquelles il existe une possibilité de réaliser un bénéfice important ou une lourde perte en raison de hausse ou de baisse de prix.

La Cour note qu'en l'occurrence, les titres proviennent d'une société familiale, que de longues années se sont écoulées entre les opérations et qu'en cas de cession d'actions à une société holding personnelle, il n'y a par hypothèse pas d'intention spéculative.

L'administration soutenait par ailleurs que l'opération dépassait la gestion normale du patrimoine privé.

Selon elle, les opérations sur actions sont imposables au titre de revenus divers lorsque les actions ont été acquises pour l'exercice d'une activité professionnelle, qu'elles sont détenues par un actionnaire influent et ne présentent pas un grand degré de liquidité.

La Cour d'appel ne suit pas le raisonnement administratif.

L'arrêt de la Cour d'appel est intéressant en ce qu'il précise que la simple création d'une société holding, suivie de la vente d'une participation à cette société peu après ne constitue pas l'indice d'une opération complexe taxable.

La Cour relève également qu'il

peut parfaitement être admis que le contribuable qui est administrateur de sociétés et dispose d'un patrimoine important, ait pu créer une société afin de réorganiser son patrimoine sur le plan successoral ou dans le but d'alléger sa charge fiscale, sans pour autant sortir de la gestion normale du patrimoine privé que tout bon père de famille peut accomplir pour la mise à fruit, la réalisation ou le remploi de ses avoirs.

Enfin, la Cour relève que la création d'une société holding propre et l'apport d'actions d'une société d'exploitation constituent des opérations normales dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé.

A titre surabondant, la Cour relève que l'importance ou la hauteur de la plus-value réalisée est dépourvue de toute pertinence pour apprécier la nature et la

La création d'une société holding propre et l'apport d'actions d'une société d'exploitation constituent des opérations normales dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé.

qualification fiscale de cette plus-value réalisée lors de la vente des actions litigieuses au regard d'une gestion normale du patrimoine privé.

Et la Cour d'en conclure que le contribuable n'a fait que choisir la voie la moins imposée en posant des actes juridiques dont il a accepté toutes les conséquences, sans violer aucune obligation légale, afin de structurer son patrimoine de façon telle que les avoirs industriels puissent être destinés à son fils né d'une première union conjugale tandis que sa fille née d'une seconde union se verrait attribuer les avantages financiers de son patrimoine.

“

L'importance ou la hauteur de la plus-value réalisée est dépourvue de toute pertinence pour apprécier la nature et la qualification fiscale de cette plus-value réalisée lors de la vente des actions litigieuses au regard d'une gestion normale du patrimoine privé.

”

Le lecteur se réjouira de cette confirmation de la licéité du choix de la voie la moins imposée.

Enfin, et par ailleurs, la Cour écarte l'application de l'article 344, § 1er du CIR (mesure anti-abus permettant dans certaines hypothèses la requalification),

notant que l'opération a en l'occurrence été réalisée dans le cadre de la gestion du patrimoine privé et que, comme l'a reconnu le ministre des finances lui-même au cours des travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de l'article 344, § 1er, cette disposition ne s'applique pas dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

La Cour confirme dès lors le jugement du Tribunal de première instance de Mons du 14 octobre 2003, à l'exception de la réouverture des débats qui avait été ordonnée par le tribunal de première instance sur la question de l'article 344, § 1er.

Cette jurisprudence doit bien sûr être approuvée en tous points.

Pascal HAUFTENNE



Immeubles par nature, précompte immobilier et Cour de cassation

Le Code des impôts sur les revenus attribue un revenu cadastral aux biens immeubles bâtis et non bâtis, ainsi qu'au matériel et à l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination, et le précompte immobilier est ensuite calculé sur ce revenu cadastral.

Autrement dit, pour être soumis au précompte immobilier, un bien doit, dans tous les cas, présenter les caractéristiques d'un immeuble par nature ou d'un immeuble par destination.

Fort régulièrement, les litiges opposant l'administration et les contribuables à propos de la détermination du précompte immobilier ont trait à la question de savoir si le bien à propos duquel le fisc souhaite enrôler ce précompte est un bien immeuble par nature ou, au contraire, un bien meuble, qui échapperait ainsi à la taxation.

Pour déterminer la nature meuble ou immeuble d'un bien, il convient de se référer aux critères applicables, en la matière, au regard du droit civil, à défaut de définition fiscale spécifique.

Que faut-il, dès lors, entendre par la notion d'immeuble par nature en droit civil ?

Pendant longtemps, le critère retenu fut celui de l'incorporation durable au sol, notion de fait s'il en est, à propos de laquelle il convenait de s'interroger sur le degré de facilité qu'il y aurait à enlever les constructions que l'incorporation retient.

En d'autres termes, dans cette conception classique et restrictive, est constitutif d'un bien immeuble par nature, ce qui est fixé au sol et ne peut être enlevé sans détérioration.

Au fil du temps, s'est dégagée une autre conception, extensive, de la notion d'immeuble par nature. Dans cette conception, demeure immeuble le bien incorporé ou se trouvant lié au sol, même s'il peut encore en être séparé sans dommage et l'intention de maintenir durablement le bien au sol constitue le critère de l'immobilisation par nature.

La jurisprudence des juridictions de fond demeurerait partagée sur l'application de l'une ou l'autre des conceptions en présence.

Pour sa part, l'arrêt que la Cour de cassation a rendu le 15 septembre 1988 n'a pas fait la paix judiciaire.

Cet arrêt concernait les pompes distributrices d'essence qu'une société avait installées sur un ter-

rain qu'elle tenait en emphytéose. Les juges du fond avaient constaté que les « pompes à essence sont ancrées et boulonnées au sol, les citernes état enfouies dans le sol » et que « l'ouvrage présente ainsi une adhérence pondéreuse et durable avec le sol », sans faire référence au critère – classique – de détérioration.

Et le pourvoi formé contre cette décision fut rejeté par la Cour de cassation.

Demeurerait cependant à déterminer la portée réelle de cette décision, dont on ignorait pour quels motifs – et bien qu'elle se soit fondée sur les règles du droit civil – elle abandonnait, elle aussi, toute référence au critère de détérioration.

A ce propos, les analyses doctrinales variaient sensiblement, bien que certains aient déjà vu, dans cette décision, la consécration d'une conception extensive/subjective de la notion d'immeuble par nature ...

La cause semble toutefois aujourd'hui entendue.

Par un arrêt du 14 février 2008, la Cour de cassation a eu, à nouveau, l'occasion de se pencher sur cette problématique et a confirmé que la qualification des actifs litigieux – en l'occurrence, des grues, posées sur des rails sur lesquels elles se déplaçaient et utilisées dans des installations portuaires pour

le déchargement et le chargement des navires – en biens immeubles, pour lesquels un revenu cadastral doit être établi, se justifie légalement au regard de « leur adhérence durable et habituelle avec le sol », justifiée, en l'espèce, par la destination des grues à demeurer sur leurs rails et à ne se mouvoir que pour les besoins de leur usage.

Exit, donc, la prise en considération du critère de détérioration, sauf, le cas échéant, pour attester plus encore de l'intention de maintenir durablement le bien en place ...

Les conséquences fiscales de cette récente décision sont évidemment importantes, pour les motifs que l'on vient d'exposer, et il est fort probable qu'à l'avenir, les contribuables auront davantage de difficultés à justifier du caractère mobilier du matériel ou de l'outillage qu'ils destinent à rester durablement en place.

Il n'en demeure pas moins que l'on n'aperçoit pas pour quelles raisons la Cour de cassation a

Les contribuables auront davantage de difficultés à justifier du caractère mobilier du matériel ou de l'outillage qu'ils destinent à rester durablement en place.

désormais renoncé au critère de détérioration, critère hautement plus objectif et légalement contrôlable que celui d'une intention de maintenir un bien durablement – ou non – en place. Sans compter qu'il reste encore à établir à partir de quel moment il faut entendre d'une adhérence au sol qu'elle est à la fois « durable » et « habituelle » ...

Olivier NEIRYNCK



La mention de la non-existence d'un compte étranger dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques

Le dépôt d'une déclaration incomplète ou inexacte, même dans le délai légal, peut avoir des conséquences fâcheuses, telles que la prolongation du délai d'imposition ou la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office.

L'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992 prescrit que : « la déclaration annuelle à l'impôt des personnes physiques doit comporter les mentions de l'existence de comptes de toute nature dont le contribuable, son conjoint, ainsi que les enfants dont les revenus sont cumulés avec ceux des parents conformément à l'article 126, § 4, ont été titulaires, à un quelconque moment dans le courant de la période imposable, auprès d'un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne établi à l'étranger et du ou des pays où ces comptes ont été ouverts. La formule de déclaration à l'impôt des personnes physiques contient les rubriques prévues à cet effet. »

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2004 (revenus de l'année 2003),

la formule de déclaration à l'impôt des personnes physiques requérait, dans la négative, que le contribuable indique la mention « néant ».

Certains contribuables, plutôt que d'indiquer le terme « néant » n'ont rien mentionné dans le cadre réservé aux comptes bancaires détenus à l'étranger, laissant ce cadre en blanc.

Dans deux affaires, relatives aux exercices d'imposition 2002 et 2004, l'administration fiscale a entendu se prévaloir de l'absence de mention « néant » dans la déclaration des contribuables pour considérer celle-ci comme irrégulière et justifier, dès lors, le recours dans un cas à la procédure de taxation d'office et dans l'autre, au délai d'imposition prolongé.

Ces deux causes ont été soumises à la Cour d'appel de Liège et au Tribunal de première instance d'Anvers.

Aux termes de leurs décisions, rendues respectivement le 31 octobre 2007 et 24 octobre 2007, ces deux juridictions ont toutes deux considéré que l'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit l'obligation pour le contribuable de déclarer l'existence de tout compte à l'étranger dont lui-même ou les personnes visées sont titulaires.

En revanche, cette disposition ne prévoit aucune obligation à charge du contribuable qui ne serait pas titulaire d'un tel compte à l'étranger.

“

L'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit l'obligation pour le contribuable de déclarer l'existence de tout compte à l'étranger dont lui-même ou les personnes visées sont titulaires. En revanche, cette disposition ne prévoit aucune obligation à charge du contribuable qui ne serait pas titulaire d'un tel compte à l'étranger.

”

Ainsi, si la déclaration doit comporter la mention de l'existence de comptes étrangers, il n'est nullement prévu qu'elle doive comporter la mention de la non-existence de tels comptes.

Dès lors, en imposant au contribuable d'indiquer la non-existence d'un compte à l'étranger dans sa déclaration, l'Arrêté royal, qui fixe la formule de celle-ci, contrevient au prescrit de l'article 307 précité.

La déclaration d'un contribuable, qui - lui-même ou les personnes visées - n'est pas titulaire d'un compte à l'étranger, ne mention-

nant pas cette non-existence ne peut être considérée comme inexacte ou incomplète.

Dans ces deux espèces, il a été décidé que l'administration ne peut se prévaloir d'une déclaration irrégulière pour justifier une prolongation du délai d'imposition ou le recours à la procédure de taxation d'office.

Il est à noter que depuis l'exercice d'imposition 2005, il ne faut plus mentionner « néant » dans le cadre réservé de la formule de déclaration : il est à présent demandé au contribuable de cocher la case adéquate (oui ou non) suivant qu'il, ou les personnes visées par l'article 307 précité, possédait ou non un compte à l'étranger pour la période imposable concernée, avec la conséquence que le secret bancaire est, sur ce point, complètement détourné et que la formule de déclaration se voit muée, sur cette question, en substitut de demande de renseignements.

Magali MARTIN



Impôts sur les revenus : force probante d'un procès-verbal

Les agents des administrations fiscales établissent de plus en plus souvent, lors de leurs contrôles, des procès-verbaux.

En matière d'impôts sur les revenus, l'administration des contributions directes n'est qualifiée pour dresser des procès-verbaux que dans le cadre de la recherche des infractions (article 176 AR/CIR).

Le tribunal de première instance d'Hasselt a eu à connaître récemment d'un cas où l'inspection de recherche locale avait procédé à un certain nombre de constatations à propos d'un contribuable dans le cadre d'un contrôle sectoriel (jugement du 12.09.2007).

Les constatations avaient été reproduites dans plusieurs procès-verbaux et sur base de ces constatations, une imposition d'office à l'impôt sur les revenus avait été notifiée au contribuable.

Dans son recours contre cette imposition, le contribuable avait soulevé le fait qu'aucun procès-verbal ne lui avait été communiqué.

Le tribunal donne gain de cause au contribuable, estimant que

celui-ci ne s'était vu offrir aucune chance, préalablement à la notification d'imposition d'office, de contredire ce qui avait été noté, dans les procès-verbaux, comme étant des faits établis. Le tribunal considère dès lors que les droits de la défense du contribuable ont été violés et que cette violation n'a pu être rétablie par la suite puisque le contribuable s'est vu définitivement ôter la possibilité d'exercer la contradiction à l'époque des constatations.

Certes le tribunal a fait droit au recours introduit par le contribuable, mais l'on peut toutefois s'interroger sur le bien-fondé des

accordée aux procès-verbaux.

Il ne faut donc voir dans les procès-verbaux dressés en matière d'impôts sur les revenus, que des bases à une présomption de l'homme, ce qui posera d'ailleurs souvent le problème de la cascade de présomptions prohibée.

Il est donc inexact d'attribuer aux constatations réalisées par l'inspection de recherche locale en impôts sur les revenus une force probante valant jusqu'à preuve du contraire alors que les procès-verbaux qui ont été dressés n'avaient, en réalité, que la valeur d'un simple renseignement.

L'on notera au passage que dans l'espèce commentée, les agents avaient rédigé les procès-verbaux litigieux entre 10 et 12 mois après leurs constatations et visites, ce qui laisse présager du caractère exact et complet de ces procès-verbaux...

Sylvie LEYDER



Les délais de recours doivent figurer sur les avertissements-extraits de rôle

La Cour d'Appel de Bruxelles a rendu, en date du 3 avril 2008, un arrêt que l'on pourrait qualifier de « malencontreux » dans une espèce où elle avait à trancher la question de la recevabilité d'une réclamation introduite à l'impôt des personnes physiques, alors que le contribuable contestait la validité de l'avertissement - extrait de rôle, parce que ne mentionnant pas les possibilités de recours laissées au contribuable.

Le contribuable soutenait en effet que l'avertissement extrait de rôle, qui n'était pas imprimé sur un formulaire type utilisé par l'administration pour les avertissements - extrait de rôle, ne mentionnait pas les possibilités de recours accordées afin de contester l'imposition réclamée. Il en déduisait que le délai d'introduction du recours n'avait dès lors pas commencé à courir, de sorte que la réclamation, introduite, effectivement, en dehors du délai légal alors applicable, devait être déclarée recevable.

La question soulevée devant la Cour d'Appel de Bruxelles touche à la question de la validité de « l'avis de cotisation ».

”

En matière d'impôts sur les revenus, la force probante accordée à un procès-verbal est limitée à celle d'un simple renseignement, à la différence de la TVA où une force probante valant jusqu'à preuve du contraire est accordée aux procès-verbaux.

”

motifs avancés par le tribunal.

En effet, en matière d'impôts sur les revenus, la force probante accordée à un procès-verbal est limitée à celle d'un simple renseignement, à la différence de la TVA où une force probante valant jusqu'à preuve du contraire est

L'on considère, généralement, qu'un avis de cotisation ne peut être valable que lorsque tous les éléments qui figurent normalement sur un avertissement-extrait de rôle sont portés à la connaissance du contribuable, et notamment, le montant des impôts dus, le numéro d'article, l'exercice d'imposition, la date d'exigibilité de l'impôt, l'endroit où l'impôt doit être payé et l'ensemble des possibilités de recours offertes au contribuable, ainsi que les formes et délais applicables.

Cette obligation de porter à la connaissance du contribuable les possibilités de recours lui étant offertes, ainsi que les formes et délais en vigueur à respecter, découle de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration.

La jurisprudence en a, à diverses reprises, déduit que si ces mentions font défaut sur l'avis de cotisation adressé au contribuable, le délai de recours ne commence pas à courir.

Ce principe est logique. A défaut de se voir imposer d'indiquer, sur l'avis de cotisation adressé au contribuable, les formes et délais de recours, l'administration fiscale échapperait à l'application de la loi sur la publicité de l'administration qui se verrait alors dépourvue de toute utilité à cet égard. Il en résulterait une violation patente et systématique des droits de la défense du contribuable.

“ *A défaut de se voir imposer d'indiquer, sur l'avis de cotisation adressé au contribuable, les formes et délais de recours, l'administration fiscale échapperait à l'application de la loi sur la publicité de l'administration qui se verrait alors dépourvue de toute utilité à cet égard. Il en résulterait une violation patente et systématique des droits de la défense du contribuable.* ”

Une certaine jurisprudence, appuyée par la doctrine, a déduit de ces principes qu'il appartient dès lors à l'administration fiscale de prouver qu'elle a envoyé au contribuable un avis de cotisation valable, qui mentionne les possibilités, formes et délais de recours à l'encontre de la cotisation réclamée.

Ce n'est toutefois pas ce qu'a décidé la Cour d'Appel de Bruxelles, dans l'arrêt précité du 3 avril 2008, puisque la Cour a estimé que le contribuable ne démontrait pas que l'avertissement-extrait de rôle concerné avait été imprimé sur un autre formulaire que les

formulaires type normalement utilisés par l'administration pour les avertissements-extrait de rôle, et que, dès lors, le délai de prescription (l'on devrait parler de délai de forclusion) pour l'introduction de la réclamation avait dès lors commencé à courir.

En l'espèce, le contribuable se basait sur la donnée que le dossier administratif ne contenait qu'une copie du recto de l'avertissement-extrait de rôle, dont il entendait déduire que l'administration ne prouvait pas avoir notifié un document contenant les possibilités, formes et délais du recours qu'il pouvait introduire à l'encontre de la cotisation concernée.

Il est étonnant que la Cour d'Appel de Bruxelles ait statué en ce sens, si l'on se rappelle la récente jurisprudence relative à la preuve de la date d'envoi des avertissements - extrait de rôle, et l'enseignement de l'arrêt prononcé par la Cour Constitutionnelle en date du 19 décembre 2007 dont les principes dégagés peuvent être appliqués mutatis mutandis au défaut de mentions obligatoires sur l'avis de cotisation.

En matière de preuve de la date d'envoi des avertissements-extrait de rôle, la doctrine considère en toute logique que le délai de réclamation doit commencer à courir non pas, à partir de la date d'envoi, mais bien à partir de la date de réception de cet avertissement-extrait de rôle.

Par son arrêt du 19 décembre 2007, la Cour constitutionnelle a, sur cette question, déclaré qu'il est discriminatoire de faire courir le délai de réclamation à partir d'une date à laquelle le contribuable ne peut encore avoir pris connaissance effectivement de la communication qui lui est adressée, s'agissant d'une « restriction disproportionnée au droit de la défense » du contribuable.

Cette jurisprudence ne concerne pas exactement la problématique soumise à la Cour d'Appel de Bruxelles dans l'arrêt commenté. Toutefois, l'on peut, même indirectement, y voir la confirmation que la charge de la preuve de faits qu'elle allègue doit être supportée par l'administration fiscale.

Or, dans l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt du 3 avril 2008, l'administration fiscale soutenait que l'avertissement-extrait de rôle expédié au contribuable était valable, en ce sens qu'il reprenait toutes les mentions imposées par la loi du 11 avril 1994, précisément à son article 2, 4°. L'administration fiscale ne prouvait toutefois pas ce fait, puisqu'elle ne produisait, au dossier administratif, qu'une copie du recto de l'avertissement-extrait de rôle.

Il eut dans ce cas été logique de ne pas accorder « le bénéfice du doute » à l'administration fiscale. La Cour d'Appel de Bruxelles

n'a cependant pas tranché en ce sens.

Cette jurisprudence accroît encore un peu l'incertitude régnant en la matière, et que l'on espérait réduite du fait de l'arrêt rendu par la Cour Constitutionnelle en date du 19 décembre 2007.

Mélanie DAUBE



Le secret professionnel des avocats en matière de blanchiment

Le client qui s'adresse à son avocat sait qu'il peut lui confier sans crainte ses secrets les plus personnels. En effet, les membres du Barreau sont très fortement attachés à ce devoir de confidentialité, dont la violation est sanctionnée lourdement, tant au niveau déontologique qu'au niveau pénal.

Un recours avait déjà été introduit par les barreaux belges en 2004 devant la Cour constitutionnelle aux fins de critiquer la loi du 12 janvier 2004 qui étendait aux avocats les obligations prévues dans la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993.

Dans un arrêt du 23 janvier 2008, dont les barreaux belges s'étaient réjoui, la Cour constitutionnelle avait très largement suivi l'argumentation développée par les barreaux, en faisant prévaloir le secret professionnel de l'avocat, et en précisant que la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ne pouvait en aucun cas justifier une levée inconditionnelle ou illimitée du secret professionnel.



La Cour avait rappelé que la profession d'avocat en Belgique se distingue d'autres professions juridiques indépendantes, en ce que les avocats prennent une place importante dans l'administration de la justice, et en ce qu'ils sont soumis à des règles déontologiques dont le respect est sanctionné. L'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et son avocat.

La Cour avait ainsi considéré que l'avocat qui constate des faits qu'il sait ou qu'il soupçonne être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme ne peut pas en informer les autorités, lorsqu'il exerce une activité dans sa mission de défense, de représentation en justice ou de conseil juridique ; ces activités représentant en Belgique, l'essentiel et la spécificité de la profession de l'avocat. Ce n'est que lorsqu'il assiste ou représente ses clients dans certaines transactions (en matière financière ou immobilière, par exemple), qu'il peut être tenu à cette obligation.

Un nouveau recours en annulation a été introduit par les barreaux belges auprès de la Cour constitutionnelle à l'encontre de l'article 14 quinquies de la loi anti-blanchiment du 11 janvier 1993, -inséré par la loi-programme du 27 avril 2007-, qui impose

à certaines personnes et organismes visés par la loi (tels les avocats, notaires, huissiers, experts comptables, mais aussi les entreprises d'assurance ou d'investissement), lorsqu'ils soupçonnent qu'un fait ou une opération est susceptible d'être lié au blanchiment de capitaux, d'en informer la Cellule de Traitement des Informations Financières.

Il est évident que le secret professionnel est un élément essentiel à la profession d'avocat et qu'il y a lieu d'interpréter strictement toute dérogation qui y est apportée.

Selon le recours introduit, la disposition attaquée ajoute quelque chose à la règle existante. En effet, il n'est plus exigé qu'existe un soupçon que le fait constaté soit lié au blanchiment d'argent provenant d'une telle fraude; il suffit que le fait soit susceptible d'y être lié.

La Cour décide qu'en adoptant l'article 14 quinquies, le législateur n'ajoute pas un cas nouveau dans lequel l'obligation d'information s'appliquerait et ne crée pas une nouvelle incrimination complémentaire, mais vise à permettre à toutes les personnes concernées de mieux voir dans quelles circonstances l'obligation d'information en matière de

fraude fiscale grave et organisée existe.

Partant, elle rejette le recours en annulation non pas parce qu'elle donne primauté aux intérêts de l'Etat, mais bien parce qu'elle estime qu'il est évident que le secret professionnel est un élément essentiel à la profession d'avocat et qu'il y a lieu d'interpréter strictement toute dérogation qui y est apportée.

Ainsi, elle précise, encore une fois, l'interprétation à donner à l'article 2 ter de la loi :

« Que les informations connues de l'avocat à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, y compris dans les matières énumérées dans cet article 2ter, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire, demeurent couvertes par le secret professionnel et ne peuvent donc pas être portées à la connaissance des autorités et que ce n'est que lorsque l'avocat exerce une activité, dans une des matières énumérées à l'article 2ter précité, qui va au-delà de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique, qu'il peut être soumis à l'obligation de communication aux autorités des informations dont il a connaissance. »

On peut dire que ce deuxième arrêt de la cour constitutionnelle s'inscrit dans la droite ligne de son arrêt de janvier 2008 et que le secret professionnel de l'avocat est sauf...

Aurélie BLAFFART



“

L'article 458 CIR 92 et les droits fondamentaux du contribuable : une relation difficile...

L'article 458 du Code des impôts sur les revenus prévoit que les personnes physiques et morales qui ont été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions d'une fraude fiscale, sont civilement et solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées.

Il s'ensuit que chaque complice, aussi limitée et réduite que sa part dans l'ensemble des faits puisse avoir été, est tenu solidairement pour la totalité de la dette fiscale, ce qui crée une situation particulièrement injuste et inéquitable dans le sens où un simple exécuteur est traité de la même manière que le « maître du jeu ».

Dans l'état actuel des choses, le juge pénal ne dispose pas de la faculté de tempérer l'obligation solidaire, lorsqu'il existe des circonstances atténuantes et/ou en fonction de la part concrètement prise par chacune des personnes condamnées aux infractions fiscales déclarées établies et/ou en fonction des avantages retirés ; le juge pénal ne peut, concernant cette obligation solidaire, ordonner un sursis (probatoire) à l'exé-

cution.

L'article 458 CIR 92 qui depuis longue date fait l'objet de vives critiques, crée ainsi une situation indigne d'un état de droit.

Chaque complice, aussi limitée et réduite que sa part dans l'ensemble des faits puisse avoir été, est tenu solidairement pour la totalité de la dette fiscale.

L'on ne peut dès lors qu'applaudir la décision de la Cour d'appel d'Anvers qui, dans un arrêt du 18 juin 2008, a posé à la Cour Constitutionnelle une question préjudicielle tendant à savoir si l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH), dans l'interprétation selon laquelle l'obligation solidaire au paiement des impôts éludés qui y est visée constitue une peine au sens de l'article 6.1 de la CEDH.

En cas d'une réponse affirmative de la Cour constitutionnelle, le législateur sera enfin forcé de modifier l'article 458 CIR 92 dans le sens où il devra prévoir la possibilité pour le juge de déterminer la responsabilité pécuniaire en fonction des faits concrets du dossier.

Filip GODDEVRIENDT van
OYENBRUGGE



TVA : Mesures d'exécution et opposition à contrainte

En droit commun, un créancier, confronté à un débiteur qui n'assure pas le paiement de sa dette, doit, pour entreprendre l'exécution forcée de sa créance, être en possession d'un titre exécutoire, et, en outre, être titulaire d'une créance certaine, liquide et exigible.

En matière de TVA, la contrainte, visée et rendue exécutoire, constitue le titre légal de perception, dispensant le créancier qu'est l'Etat belge de disposer d'un autre titre exécutoire, comme par exemple un jugement ou un acte revêtu de la formule exécutoire.

L'administration de la TVA se fonde dès lors sur les contraintes qu'elle décerne afin de procéder à des mesures d'exécution en vue du recouvrement de la TVA réclamée.

Dans ce contexte, le code de la TVA (l'article 85bis) attribue à l'administration de la TVA des pouvoirs exorbitants du droit commun, dont ne dispose pas le créancier « ordinaire », telle la saisie-arrêt exécution pratiquée par simple pli recommandé, que l'on nomme « saisie-arrêt simplifiée ».

Même dispensé d'une telle formalité, l'Etat belge doit cependant, pour pouvoir procéder à la saisie des biens de son débiteur, le contribuable, et les faire vendre publiquement à son profit, disposer d'une créance pouvant être qualifiée de certaine, liquide et exigible, cette condition étant d'ordre public.

Lorsque la dette TVA est contestée, il semble logique que l'Etat belge ne puisse plus procéder à la mise en œuvre de telles mesures d'exécution, la dette ne pouvant plus être qualifiée de « certaine, liquide et exigible ». L'on en déduit que l'action en justice paralyse la « dette d'impôt ». L'article 89 du Code de la TVA précise par ailleurs à cet égard que l'exécution de la contrainte est « interrompue » par une telle action.

La situation est moins claire lorsque la mesure d'exécution a été mise en œuvre sur base de la contrainte, préalablement au recours au fond, ensuite introduit. Il arrive en effet fréquemment que l'administration de la TVA pratique, immédiatement après avoir décerné une contrainte, une ou plusieurs saisies-arrêts exécutions sur la forme simplifiée, avant qu'il n'ait été possible au contribuable d'introduire une opposition à ladite contrainte.

Dans une récente espèce où l'Etat belge avait pratiqué des saisies-arrêts exécutions, par la voie

simplifiée, préalablement à l'opposition à contrainte, la recette TVA compétente avait, ensuite, procédé à la signification d'un exploit d'huissier de saisie-arrêt exécution.

Le contribuable avait porté cette affaire devant le Juge des saisies compétent, en postulant la main-

levée de toutes les mesures d'exécution qu'après l'introduction de l'opposition à contrainte, aucune mesure d'exécution ne pouvait être prise, et notamment une mesure de saisie-arrêt exécution pratiquée par la voie de l'exploit d'huissier, parce que la contrainte avait alors perdu, du fait du recours, son « efficacité exécutoire ».

Le contribuable invoquait, enfin, le fait qu'il ne pouvait y avoir aucun maintien d'un quelconque effet conservatoire aux saisies-arrests exécutions pratiquées, contrairement à ce que soutenait l'Etat belge qui fondait quant à lui sa position sur l'article 85bis du code de la TVA.

Le contribuable précisait à cet égard que l'article 85bis du code de la TVA permet à l'Etat belge de pratiquer, ensuite d'une saisie-arrêt exécution simplifiée, une saisie-arrêt exécution pratiquée par la voie d'huissier, uniquement lorsqu'il ressort de la déclaration du tiers saisi que le contribuable s'est opposé à la saisie, mais non lorsque le contribuable a introduit, par la voie d'une action en justice, une opposition à la contrainte. Dans ce cas, les effets de la contrainte sont paralysés, et aucune mesure d'exécution ne peut être prise, et notamment la mesure d'exécution visée à l'article 85bis du code de la TVA.

Le Tribunal de première instance de Mons, juridiction des saisies,

a accordé, par sa décision du 6 août 2008, mainlevée de toutes les mesures d'exécution contestées.

Motivant sa décision, le tribunal rappelle que l'article 89, alinéa 2 du code de la TVA, prévoit que l'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une action en justice et déduit de cette disposition que l'opposition à contrainte est suspensive.

Le tribunal précise également que l'article 85bis du code de la TVA, qui permet dans certaines conditions à l'Etat belge de pratiquer, ensuite d'une mesure d'exécution formée par voie simplifiée, une saisie-arrêt exécution par la voie de l'exploit d'huissier, ne contient aucune dérogation à cette règle.

Ainsi, l'Etat belge ne peut plus pratiquer une saisie-arrêt exécution, même sur la base de l'article 85bis du code de la TVA, alors qu'une opposition à contrainte a été introduite, de sorte qu'il doit y avoir mainlevée de la saisie-arrêt exécution pratiquée ensuite de cette opposition à contrainte.

Le tribunal précise encore que l'article 85bis du code de la TVA doit être interprété en ce sens que si le débiteur fait opposition à la saisie-arrêt simplifiée et opposition à la contrainte, l'Etat belge ne peut plus recourir ensuite à l'article 85bis, §3, du code de la TVA (qui autorise l'Etat belge à

L'Etat belge ne peut plus pratiquer une saisie-arrêt exécution, même sur la base de l'article 85bis du code de la TVA, alors qu'une opposition à contrainte a été introduite, de sorte qu'il doit y avoir mainlevée de la saisie-arrêt exécution pratiquée ensuite de cette opposition à contrainte.

levée de toutes les mesures d'exécution, qu'elles soient pratiquées sous la forme simplifiée ou sous la forme d'un exploit d'huissier.

Le contribuable invoquait, d'une part, que la mesure d'exécution pratiquée sous la forme simplifiée ne pouvait se voir maintenir aucun effet, du fait de l'introduction de l'opposition à contrainte. Il avançait à cet égard qu'il ne pouvait y avoir transformation « de facto » d'une mesure d'exécution en mesure conservatoire.

Le contribuable avançait égale-

procéder par la voie de l'exploit d'huissier), et que, dans cette hypothèse, la saisie-arrêt simplifiée initialement pratiquée perd toute efficacité de sorte qu'il doit en être donné mainlevée.

La décision rendue est claire, et prend très clairement position en faveur d'une interprétation stricte de l'article 85bis du code de la TVA, et, partant, des pouvoirs de recouvrement, exorbitants du droit commun, de l'Etat belge.

Il faudra rester attentif à la suite que connaîtra cette affaire et à la position qu'adopteront d'autres juridictions sur cette question.

Mélanie DAUBE



Avances productives d'intérêt : requalification

Les faits sont courants : une société acquiert, d'un gérant, administrateur ou actionnaire, un actif ou un bien dont le paiement du prix de vente est reporté totalement ou partiellement. Le solde est comptabilisé au crédit du compte courant portant intérêt.

L'article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 92, permet la requalification des intérêts d'avances en dividendes lorsque certaines limites sont dépassées. Il prévoit qu'est considérée comme une avance, tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti par une personne physique à une société dont elle possède des actions ou parts ou à une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions dirigeantes.

Pour que la requalification des intérêts en dividendes, à certaines conditions, puisse opérer, il doit donc être question d'un prêt d'argent.

L'administration fiscale estime, pour l'opération envisagée, que le fait de laisser à la disposi-

tion de la société des fonds dont cette dernière est redevable en raison de la vente et de les comptabiliser sur un compte courant porteur d'intérêts, doit être qualifié de prêt d'argent contre intérêts, de sorte que les intérêts doivent être requalifiés en dividendes, en application de l'article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 92, ce qui entraîne de lourdes conséquences fiscales : la société se voit refuser la déduction de tout ou partie des intérêts payés, un supplément de précompte mobilier de 10% est enrôlé, certaines sociétés se sont vues également à notre avis de manière injustifiée, exclues du taux réduit de l'impôt des sociétés,...

La doctrine et la jurisprudence sont divisées quant au traitement fiscal à réserver à cette opération.

Une partie considère, à notre avis à juste titre, que les intérêts de créances en compte courant ne peuvent faire l'objet une re-



Le prêt d'argent est un contrat réel qui implique la remise d'une chose, en l'occurrence de l'argent, de sorte que l'inscription d'une créance de prix en compte courant, à défaut de la remise d'une somme d'argent, permet d'écarter la qualification de prêt.



qualification en dividendes parce que l'inscription d'une créance en compte courant ne peut être considérée comme un prêt d'argent, à défaut de remise d'une somme d'argent.

L'autre partie est d'avis que l'inscription de la créance en compte courant constitue un prêt d'argent.

Certains commentateurs ont estimé ensuite que la Cour de Cassation avait mis fin à la controverse en décidant qu'un prêt d'argent peut prendre la forme d'une inscription en compte courant. C'est également la position adoptée par certaines juridictions de fond (Anvers notamment).

La Cour d'appel de Liège s'est exprimée pour la première fois sur cette question dans arrêt du 16 janvier 2008.

La Cour avait à statuer dans un cas où une créance en compte courant productive d'intérêts, d'un administrateur délégué et actionnaire de la société provenait d'un quasi apport vente d'actions dont une partie du prix n'était pas payée.

La Cour observe d'abord que la notion du prêt d'argent reprise à l'article 18 du CIR 92 n'est pas définie par la loi fiscale. A défaut d'une telle définition particulière, elle a le sens qui lui est donné par le droit commun.

Or, en droit commun, la notion de prêt d'argent, chose consommable, est celle de prêt de consommation définie par le Code civil. Il s'agit d'« un contrat par lequel l'une des parties livre à l'autre une certaine quantité de choses qui se consomment par l'usage, à la charge de cette dernière de lui en rendre autant de même espèce et qualité ».

La Cour souligne en conséquence que le prêt d'argent est un contrat réel qui implique la remise d'une chose, en l'occurrence de l'argent et qui entraîne l'obligation de celui qui reçoit la chose, de restituer une chose de même espèce et qualité, de sorte que l'inscription d'une créance de prix en compte courant, à défaut de la remise d'une somme d'argent, permet d'écarter la qualification de prêt et donc la requalification des intérêts en dividendes.

La Cour d'appel de Liège, par cette décision, s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence de la Cour d'appel de Gand. Cette jurisprudence doit être approuvée. Les créances productrices d'intérêts, en raison de l'octroi de délais de paiement pour la vente d'un actif à une société, ne peuvent être requalifiées en un prêt d'argent, lorsqu'elles sont comptabilisées dans un compte courant.

Si la Cour de Cassation a effectivement déjà estimé qu'il est possible qu'un prêt d'argent, au sens de l'article 18 du CIR 92, puisse

prendre la forme d'un compte courant, il ne s'agit pas, à notre avis, de donner une nouvelle définition de la notion de prêt d'argent défini par le Code civil.

A défaut de la remise d'une somme d'argent, une créance résultant de délais de paiement, inscrite en compte courant porteurs d'intérêts permet, à notre avis, d'écarter la qualification de prêt et la requalification des intérêts sur créance en dividendes. Il convient néanmoins d'être attentif à la rédaction des conventions et autres rapports établis dans le cadre de cette opération.

Natacha AUVERTIN



“

Dorénavant en Flandre, les parties pourront procéder à la résolution amiable du contrat initial, moyennant le paiement d'un droit d'enregistrement fixe de 10 EUR sur la vente initiale, et le paiement d'un droit fixe du même montant sur l'acte de résolution amiable.

”

Droits d'enregistrement: résolution amiable des transmissions à titre onéreux d'immeubles

Un problème maintes fois rencontré en fiscalité immobilière est celui résultant de l'impossibilité pratique de résoudre à l'amiable une convention de vente d'immeuble sans être confronté à une charge fiscale exorbitante. En effet, l'administration considère dans un tel cas, sans doute à juste titre, qu'il y a une double mutation de l'immeuble, de sorte que les droits d'enregistrement de 12,5 % (ou 10 % en Flandre) sont dus deux fois. Les parties sont ainsi redevables d'un impôt égal à 25 % (ou 20 %) de la valeur vénale du bien, alors que l'opération se solde par un statu quo, la propriété de l'immeuble revenant à son propriétaire originaire.

La seule façon d'éviter cette charge fiscale est d'obtenir un jugement ou un arrêt prononçant la résolution judiciaire de la vente, et ce pour autant que la convention initiale ne soit pas antérieure de plus d'un an à l'introduction

de la demande de résolution. Il faut en outre que la résolution soit fondée en droit, ce qui suppose l'inexécution, ou du moins la mauvaise exécution, de la convention par l'une des parties, à défaut de quoi le juge ne prononce pas la résolution.

Une telle procédure judiciaire, nécessairement longue et onéreuse, ouvre le droit à restitution des droits proportionnels payés ou dus en raison de la convention initiale (article 209, 3°, du Code des droits d'enregistrement).

La Région flamande a adopté fin 2007 des mesures visant à assouplir ce régime jugé beaucoup trop restrictif.

Dorénavant, les parties pourront procéder à la résolution amiable du contrat initial (ou éventuellement constater la survenance d'une condition résolutoire expressément stipulée dans la convention initiale) moyennant le paiement d'un droit d'enregistrement fixe de 10 EUR sur la vente initiale, et le paiement d'un droit fixe du même montant sur l'acte de résolution amiable.

Pour bénéficier de ce régime dérogatoire, il suffit que les trois conditions suivantes soient remplies :

- le contrat initial n'a pas été constaté par acte authentique
- le droit d'enregistrement initial n'a pas encore été acquitté ;
- l'acte d'annulation est présenté en même temps que l'acte initial dans les quatre mois de celui-ci.

En outre, si les droits proportionnels sur l'acte initial, non authentique, ont été payés, la restitution des droits est possible moyennant présentation de l'acte enregistré de résolution amiable, pour autant que cet acte date de moins d'un an après la conclusion du contrat initial.

Enfin, en ce qui concerne les résolutions qui ne répondent pas aux conditions susvisées, le régime antérieur reste d'application, mais il n'est plus exigé que le juge «prononce» la résolution : il suffit qu'il la «constate», ce qui implique qu'un jugement d'accord entre parties sera suffisant pour obtenir la restitution des droits.

Ce nouveau régime, qui fait l'objet d'une analyse détaillée dans une circulaire du 2 juin 2008, facilitera grandement la vie des praticiens, et permettra au citoyen flamand d'éviter des procédures fastidieuses.

Une nouvelle fois, la Région flamande fait ainsi preuve d'innovation en matière de droits d'enregistrement, simplifiant et assouplissant des règles trop rigoureuses et formalistes. Il faut

espérer qu'à l'instar de ce qui s'est produit lors de réformes régionales précédentes, les deux autres Régions lui emboîteront rapidement le pas.

Martin VAN BEIRS



Une opération de location suivie de sous-location correctement exécutée n'est pas fiscalement contestable

L'opération en elle-même est assez connue. Le propriétaire d'une maison loue celle-ci ou une partie de celle-ci à sa société, qui y a installé un bureau ; ce propriétaire est alors taxé sur l'entièreté du loyer et des charges locatives, au taux marginal de l'impôt sur les revenus, ce qui rend cette location fiscalement désavantageuse dans son chef, même si par ailleurs les loyers sont déductibles dans le chef de la société.

Ce propriétaire peut tout aussi bien louer le bureau dans lequel la société exerce ses activités, à un membre de sa famille ou à un tiers, qui sous-loue alors le bureau à la même société.

Cette opération est fiscalement très avantageuse, puisque la société peut toujours déduire les loyers de la sous-location, le sous-locataire n'est taxé qu'à concurrence de la différence positive entre le loyer principal et le loyer de la sous-location - et encore seulement au titre de revenus divers, c'est-à-dire à un taux distinct de 15% - et le propriétaire, qui ne loue plus son bien à une

société mais à une personne physique qui ne l'utilise pas pour les besoins de sa propre profession, n'est plus taxé que par rapport au revenu cadastral, c'est-à-dire d'une manière fiscalement avantageuse.

Cette optimisation fiscale de la mise à disposition d'un bien au bénéfice d'une société n'a cependant jamais été dans les bonnes grâces de l'administration.

Pour contester ce type d'opération, l'administration a principalement fait usage de la disposition anti-évitement de l'impôt qui lui permet, dans certains cas, de modifier la qualification d'une opération, et de la théorie de la simulation.

Il faut reconnaître que bon nombre des juges du fond se sont laissé impressionner par l'intention manifeste des contribuables d'éviter l'impôt, et ont décidé, soit que l'opération pouvait être requalifiée en une location simple, et ce au mépris de toutes les conditions d'application de la disposition anti-évitement d'impôt, soit, que l'opération était simulée.

Depuis quelque temps, les juridictions sont cependant revenues à plus de sagesse et à une application correcte de la loi fiscale.

Après avoir parfois fait les frais de ces décisions non fondées juridiquement en 1ère instance, les

contribuables paraissent à présent trouver une meilleure écoute auprès des cours d'appel, qui considèrent, avec raison, qu'une opération de location suivie de sous-location ne peut être déclarée simulée que ... si elle l'est réellement, et non en raison de son « anormalité », et de l'intention des parties de minimiser la charge fiscale.

L'administration, qui avait contesté de manière systématique ces opérations, en est à présent souvent pour ses frais : elle doit démontrer, en fait et en droit, que l'opération était réellement simulée, c'est-à-dire, conformément à la jurisprudence constante de la Cour de cassation (arrêt Brepolis), que les parties n'ont pas respecté toutes les conséquences juridiques de leurs actes et ont donc adopté, dans les faits, un comportement qui ne correspondait pas à la réalité juridique des actes conclus. L'administration a pourtant persisté à ignorer cette jurisprudence dans le cadre des opérations de location suivies de sous-location.

Mais à présent, la Cour d'appel d'Anvers, la Cour d'appel de Mons, la Cour d'appel de Bruxel-

les, et encore tout récemment la Cour d'appel de Gand (arrêt du 2 octobre 2007), ont décidé que cette opération ne pouvait plus être contestée sur base de la théorie de la simulation, si les actes posés par les parties étaient sincères.

Il faut bien entendu avoir regard aux circonstances propres à la cause: si le bailleur s'adresse directement au sous-locataire, si le sous-locataire paie directement son loyer au bailleur, l'opération pourra bel et bien être déclarée simulée, mais uniquement en raison du fait que les parties n'ont pas respecté les rapports contractuels qu'elles ont créés

Bon nombre des juges du fond se sont laissé impressionner par l'intention manifeste des contribuables d'éviter l'impôt, et ont décidé, soit que l'opération pouvait être requalifiée en une location simple, et ce au mépris de toutes les conditions d'application de la disposition anti-évitement d'impôt, soit, que l'opération était simulée.

sur papier.

Pour vérifier que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences de leurs actes, les juridictions ont égard à un faisceau d'éléments précis et concordants, qui tous touchent au fait que le bailleur principal et le sous-locataire entretiennent des relations directes, le locataire intermédiaire ne jouant que le rôle d'homme de paille.

taire entretiennent des relations directes, le locataire intermédiaire ne jouant que le rôle d'homme de paille.

Loin de nous l'idée de dire que toutes les opérations de location suivies de sous-location doivent être fiscalement admises ; en revanche, une opération bien faite, et dont les conséquences sont soigneusement respectées par des différents intervenants, ne peut pas être attaquée. Ce type d'opération peut donc s'avérer être une solution aisée et peu coûteuse pour réduire la charge fiscale d'une personne qui loue un immeuble ou une partie d'immeuble à une société - que ce soit une société tierce ou une société dans laquelle cette personne est actionnaire ou administrateur.

Séverine SEGIER



Police et intérêts notionnels

Diverses publications ont fait part d'une circulaire interne de l'Office central de lutte contre la délinquance économique et financière organisée, organisme policier spécialisé, relatives à l'usage des intérêts notionnels.

Selon les renseignements transmis, il s'agirait de lutter contre l'inclusion artificielle dans le cadre de la planification patrimoniale, du bénéfice des intérêts notionnels. Il y est affirmé qu'il s'agirait particulièrement d'enquêter sur les cas où des « patrimoines familiaux » sont apportés dans des sociétés de patrimoine. Ainsi, des patrimoines privés profitent abusivement de l'avantage fiscal qui est attribué seulement aux entreprises ».

Le raisonnement de base sur lequel se fonde cette affirmation paraît dépourvu de la moindre apparence de sérieux.

Les intérêts notionnels sont prévus à l'impôt des sociétés, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant l'activité de celles-ci (article 205 bis du code des impôts sur les revenus).

Aucune disposition légale n'exclut du bénéfice des intérêts notionnels les sociétés patrimoniales, même si elles ont comme seule activité la gestion du patri-

moine d'une famille. Le bénéfice de ces intérêts n'est écarté (article 205 § 4, tertio du CIR) que pour les biens immobiliers dont les dirigeants de l'entreprise «

”

Les intérêts notionnels sont prévus à l'impôt des sociétés, sans qu'il y ait lieu de distinguer suivant l'activité de celles-ci .

”

ont l'usage ». Tel est par exemple le cas d'immeubles occupés, en vertu d'un bail ou à un autre titre, par les administrateurs de la société.

Dans tous les autres cas, ce n'est pas la déduction des intérêts notionnels qui est abusive, mais ... la circulaire qui affirme le contraire.

Thierry AFSCHRIFF



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

Natacha AUVERTIN
Aurélie BLAFFART
Mélanie DAUBE
Filip GODDEVRIENDT
van OYENBRUGGE
Pascale HAUTFENNE
Magali MARTIN
Olivier NEIRYNCK
Séverine SÉGIER
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Décembre 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.

ce numéro est aussi disponible en
néerlandais. Si vous souhaitez le re-
cevoir, envoyez s'il vous plaît un mail
à info@idefisc.be et nous mettrons
à jour notre base de données

Design by Artwhere
www.artwhere.be