



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 67 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - mars 2009 - info@idefisc.be

Editorial

Réformer d'urgence la procédure pénale

Notre procédure pénale est l'une des plus archaïques d'Europe. Plusieurs règles qui en constituent les fondements ont, les unes après les autres, été sanctionnées par la Cour Européenne des Droits de l'Homme.

Il en a été ici ainsi de la procédure en Cour d'assises, qui, contre toute logique, permet le prononcé de peines très lourdes sans motivation, alors que celle-ci est requise de la moindre décision d'un juge de police ...

Plus fondamentalement, la Cour Européenne des Droits de l'Homme vient de décider à propos de la législation turque, que celle-ci ne respectait pas la Convention, dans la mesure où, lors des interrogatoires de police, un suspect ne peut être as-

sisté d'un avocat. Il se fait que la Belgique est l'un des rares pays d'Europe dont le système est, sur ce point, analogue à celui de la Turquie. On pourrait trouver de meilleurs modèles ...

Il paraît clair que ce système, décrit par la Cour Européenne comme permettant d'extorquer des aveux, même portant sur des faits inexacts, porte atteinte aux droits de la défense, et il est même étonnant que l'on ne s'en rende compte qu'aujourd'hui.

Il se fait que notre législateur n'a pas voulu suivre le projet Franchimont, pourtant nettement moins ambitieux en la matière que la loi qu'il faudra voter pour se mettre en règle avec la Convention. C'est triste ...

Thierry AFSCHRIFT



Les coups de griffes de l'ours

Réalité judiciaire et fiction parlementaire

Le spectacle est surréaliste ...

Jour après jour, les décisions judiciaires tombent dans les affaires de sociétés de liquidités. Les personnes qui ont vendu les actions de leurs sociétés à des acquéreurs, de bonne foi ou de mauvaise foi, obtiennent presque systématiquement gain de cause devant les cours d'appel et les tribunaux de première instance.

La grande majorité des décisions constate tout simplement qu'ils n'étaient pas imposables. Une petite minorité admet qu'ils l'étaient sur une part minime de la plus-value réalisée sur leurs actions, et que l'opération n'était dans leur chef pas frauduleuse.

Les amendes énormes enrôlées par l'ISI sont chaque fois dégrévées.

Pendant ce temps, la Commission d'enquête sur la fraude fiscale écoute patiemment des agents de l'administration et presque personne d'autre.

Elle entérine les opinions émises constamment, suivant lesquelles 850 firmes ont fait l'objet de cessions frauduleuses, et les journalistes sont invités à répercuter cette opinion dans le public.

Ceux qui, depuis la création de cette Commission d'enquête parlent de "*manipulation*" n'ont décidément pas tort : manipulation de la Commission par certains secteurs de l'administration fiscale, et manipulation de la presse et de l'opinion publique par des hommes politiques qui sont affidés aux premiers ...

L'ours mal léché

Sommaire

Investir dans le cinéma belge : une opération <i>win win</i>	6
Affectation professionnelle en contradiction avec les stipulations du contrat de bail	7
Modification de la législation flamande en cas d'enrôlement de droits de mutation par décès en Belgique : une inégalité vaincue	9
Notion de rétroactivité fiscale : La Cour de cassation change d'avis	11
Comment optimiser l'acquisition d'un immeuble ? Usufruit, emphytéose et superficie : aspects fiscaux et comptables	12
Modification du régime des plus-values sur actions	14
Prise en charge des pertes par un associé	16
L'arrêt Cobelfret : la Belgique ne peut taxer les dividendes de participations	18
Le juge fiscal doit-il attendre une décision rendue sur une action pénale ?	19
La responsabilité des dirigeants d'entreprise pour les dettes fiscales et sociales de la société suite à la loi-programme du 20 juillet 2006	20
Actifs acquis à titre gratuit : l'avis de la CNC n'est pas une référence pour le droit comptable	22

Investir dans le cinéma belge : une opération win win

En cette période de crise financière, nombreuses sont les entreprises belges qui souhaitent investir dans des produits financiers sûrs. Certaines entreprises belges se tournent vers des investissements en *tax shelter*.

“

L'investissement en tax shelter pourra également avoir un effet bénéfique sur les intérêts notionnels déduits : l'impôt étant transformé en investissement, celui-ci vient augmenter les fonds propres sur lesquels se calculent les intérêts notionnels.

Qu'en est-il exactement et quels sont les avantages liés à ce produit ?

L'article 194ter du Code des Impôts sur les Revenus prévoit un régime de faveur pour les sociétés belges qui investissent dans des œuvres audio-visuelles belges agréées sur base d'une "convention cadre" conclue avec une société de production.

Ce régime fiscal, connu sous le vocable de *tax shelter*, permet aux sociétés de production belges de lever du financement pour leurs productions auprès de sociétés belges tout en permettant à ces dernières de bénéficier d'un incitant fiscal avantageux : les sociétés qui investissent en *tax shelter* peuvent, selon certaines modalités, exonérer une partie de leurs bénéfices imposables, à concurrence de 150% du montant investi.

L'investissement sera réparti en une composante "prêt" (à concurrence de 40% du montant investi) et une composante "equity" consistant en une quote-part des recettes attachées au film produit (60% du montant de l'investissement).

Le prêt sera conclu pour une durée de 6, 12 ou 18 mois et sera rémunéré, pour une durée d'un an, par un intérêt brut de 6,847% (soit un taux d'intérêt net de 4,52%).

En ce qui concerne la seconde composante de l'investissement, la Commission du ruling admet, sous certaines conditions, qu'elle puisse être couverte par une option "put" c'est-à-dire que l'investisseur ait la possibilité de revendre sa quote-part de recettes attachées au film pendant une période de 12 mois à dater du remboursement de la composante prêt.

Lorsque l'on totalise le rendement du prêt, de l'incitant fiscal

et du rendement par voie de "put", l'opération génère pour la société investisseuse un rendement annuel net égal à 4,52% de son investissement.

L'incitant fiscal étant calculé sur base du taux d'imposition ordinaire (33,99%), si la société investisseuse bénéficie du taux réduit, elle aura un incitant fiscal plus important.

Relevons que l'investissement en *tax shelter* pourra également avoir un effet bénéfique sur les intérêts notionnels déduits : l'impôt étant transformé en investissement, celui-ci vient augmenter les fonds propres sur lesquels se calculent les intérêts notionnels.

En outre, le *tax shelter* diminuant la base imposable, il diminue par la même occasion le montant des versements anticipés à faire et, par voie de conséquence, permet une économie lorsqu'il y a insuffisance ou absence de versements anticipés.

Il est encore possible de doper le rendement du *tax shelter* sur base d'investissements en cascade ou encore en prévoyant la cession à l'investisseur de droits préférentiels permettant une accélération de la remontée des recettes.

Pour les sociétés belges (ou les établissements belges de sociétés étrangères) qui présentent des bénéfices imposables, le *tax*

shelter constitue donc un produit financier flexible donnant lieu à un rendement attrayant.

Sylvie LEYDER



Affectation professionnelle en contradiction avec les stipulations du contrat de bail

Il arrive fréquemment que le contrat de bail signé entre un propriétaire et son locataire prévoit l'interdiction que le bien immobilier soit affecté à un usage professionnel.

Le propriétaire n'est cependant pas toujours informé que le locataire, en dépit des clauses du contrat de bail, affecte néanmoins une partie (voire l'intégralité) du bien immobilier à usage professionnel, et postule, dans sa déclaration fiscale, à une déduction, au titre de charges professionnelles, de tout ou partie du loyer qu'il paye.

Cette affectation professionnelle, réalisée en contravention avec les stipulations du contrat de bail, peut toutefois avoir des conséquences fort fâcheuses dans le chef du contribuable propriétaire.

En effet, le propriétaire est imposé sur base du montant total du loyer et des avantages locatifs lorsque le bien est affecté à une activité professionnelle par le locataire, alors qu'il n'est imposé

que sur base du revenu cadastral – nettement moins élevé que le loyer – lorsque le bien immobilier est donné en location à une personne physique qui ne l'affecte ni totalement, ni partiellement, à l'exercice de son activité professionnelle.

Par ailleurs, en présence d'une affectation partielle à l'activité professionnelle du locataire, l'administration soutiendra généralement, à défaut de contrat de bail enregistré, que l'imposition doit avoir lieu, pour le tout, sur base du loyer réel et des charges locatives.

La "sanction" de la violation de l'interdiction d'affectation professionnelle des lieux loués sera en ce cas encore plus lourde dans le chef du propriétaire, qui, la plupart du temps, ne sera mis au courant de l'indélicatesse de son locataire que par l'intermédiaire du redressement fiscal qu'il subira.

Une abondante jurisprudence s'est développée quant à la question de l'incidence d'une affectation professionnelle donnée aux biens immobiliers par le locataire, en dépit des termes du contrat de location signé.

Le tribunal de première instance de Liège, par un jugement du 6 septembre 2007, a posé à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle ayant trait à cette problématique.

Dans l'espèce lui étant soumise, l'administration fiscale avait rectifié la situation fiscale d'un contribuable locataire, qui s'était abstenu de déclarer, dans ses revenus professionnels, des revenus d'une activité illicite. Après avoir augmenté la base imposable de ce locataire, l'administration fiscale avait procédé à la déduction des loyers payés par celui-ci au titre de revenus professionnels.

L'administration avait par la suite imposé le propriétaire sur base des loyers réels, et non sur base du revenu cadastral, en dépit des stipulations du contrat de bail, qui interdisait une affectation professionnelle des lieux.

La question préjudicielle posée à la Cour constitutionnelle avait pour objet de déterminer s'il était ou non **discriminatoire** de traiter identiquement le propriétaire qui consent un bail sur un bien affecté par le locataire à son activité professionnelle en toute connaissance de cause, et celui qui consent un bail sur un bien dont il est stipulé qu'il ne peut être affecté à aucune activité professionnelle, dans l'ignorance qu'une activité (de surcroît délictueuse) pourrait y être exercée par son locataire.

Après avoir rappelé que la taxation sur la base de revenu cadastral ne constituait qu'une dérogation au principe de taxation sur la base des revenus réels, la Cour constitutionnelle a précisé,

par un arrêt du 27 mai 2008, que cette dérogation ne vaut que pour les cas limitativement énumérés.

La Cour a ensuite considéré que, dans le système de taxation des revenus immobiliers provenant de la location, c'est l'activité professionnelle réellement exercée dans les lieux loués qui constitue le critère déterminant afin d'apprécier si la taxation doit avoir

lement perçus, de sorte qu'une telle taxation ne peut être considérée comme disproportionnée (puisque c'est précisément la taxation du revenu cadastral fixé forfaitairement qui constitue une dérogation au principe de réalité en droit fiscal).

Revenant toutefois sur les faits de la cause, et principalement sur la circonstance que c'est l'ad-

“

La question préjudicielle posée à la Cour constitutionnelle avait pour objet de déterminer s'il était ou non discriminatoire de traiter identiquement le propriétaire qui consent un bail sur un bien affecté par le locataire à son activité professionnelle en toute connaissance de cause, et celui qui consent un bail sur un bien dont il est stipulé qu'il ne peut être affecté à aucune activité professionnelle, dans l'ignorance qu'une activité (de surcroît délictueuse) pourrait y être exercée par son locataire.

”

lieu sur base du revenu cadastral ou sur base du loyer réel et des avantages locatifs, indépendamment du fait que cette activité viole une clause contractuelle du bail ou que l'activité professionnelle constitue une activité illicite.

La Cour constitutionnelle a également décidé qu'une taxation sur la base du loyer et des avantages locatifs, en raison de l'activité professionnelle réellement exercée, se limite finalement à prendre en considération les revenus immobiliers qui sont réel-

lement perçus, de sorte qu'une telle taxation ne peut être considérée comme disproportionnée (puisque c'est précisément la taxation du revenu cadastral fixé forfaitairement qui constitue une dérogation au principe de réalité en droit fiscal). Revenant toutefois sur les faits de la cause, et principalement sur la circonstance que c'est l'ad-

ministration qui avait déduit les loyers des revenus professionnels du locataire, la Cour a considéré qu'une telle taxation du propriétaire, sur base des loyers et avantages locatifs, n'était pas justifiée, au regard de l'objectif poursuivi par la disposition en cause, lorsque la déductibilité des loyers et charges locatives, dans le chef du locataire, a été opérée par l'administration fiscale elle-même.

Si dans l'espèce concernée, la Cour a conclu à la violation de la Constitution, l'on déduit toutefois

de la motivation de l'arrêt que le principe de la taxation du loyer réel dans le chef du propriétaire, **dès qu'il y a affectation professionnelle des lieux par le locataire** (et donc, même en violation des stipulations du contrat de bail signé, et même si le propriétaire ignore cette violation), n'est pas condamnable en soi.

Mélanie DAUBE



Modification de la législation flamande en cas d'enrôlement de droits de mutation par décès en Belgique : une inégalité vaincue

La personne qui décède en Belgique délaisse un patrimoine soumis aux droits de succession belges, où que les biens se trouvent dans le monde.

En revanche, la personne qui décède sans avoir la qualité de résident fiscal belge, mais qui laisse un ou des biens, de nature immobilière, sis sur le sol belge, rendra ses héritiers redevables, non de droits de succession, mais de droits de mutation par décès.

Dans les grandes lignes, les droits de mutation par décès étaient déterminés comme le sont les droits de succession, sous une importante exception : les droits de succession dus sur la succession d'un résident belge portent sur une base taxable constituée des actifs successoraux, diminuée des passifs successoraux, mais la base taxable des droits de mutation par décès était celle de la valeur vénale des actifs successoraux, sans distraction des charges.

Il en résultait une différence de traitement entre deux situations comparables, qui ne pouvait être considérée comme valablement justifiée.

Cette question fut portée devant la Cour européenne de justice, qui se prononça par un arrêt du 11 septembre 2008 ; comme notre équipe le relatait dans la précédente édition, la Cour estima que cette disposition du droit interne belge était contraire aux principes européens de libre échange.

La législation belge conduisait en effet à traiter de manière différente des héritiers d'une personne déterminée, selon que cette personne était, au moment de son décès, résidente belge ou résidente d'un autre pays de l'Union européenne.

La Cour a dès lors considéré qu'il s'agissait d'une entrave prohibée à la libre circulation des capitaux.

Les trois Régions sont donc depuis cet arrêt tenues de modifier leur législation à ce propos.

La Région Flamande – seule Région à s'y être conformée pour l'instant - a adopté un décret publié au Moniteur le 29 décembre 2008, permettant de déduire de la base taxable de la succession d'une personne non résidente en Belgique, mais dont le domicile ou le siège de la fortune est établi dans l'espace économique euro-

péen, les dettes dont il est prouvé qu'elles ont été " spécifiquement encourues " afin d'acquérir ou de conserver un immeuble situé en Région flamande. En principe, un décret et une ordonnance similaire devraient être adoptés prochainement par la Région Wallonne et par la Région de Bruxelles-Capitale.

La nouvelle législation est d'application rétroactive au 1er octobre 2008, c'est-à-dire aux décès survenus depuis cette date.

Les discussions avec l'administration porteront donc dorénavant sur la question de la preuve qu'une dette déterminée est bien relative spécifiquement à un im-

meuble, s'il figure bien, dans les actes constatant les dettes qu'il ont contractées relativement à ces biens immeubles situés en Belgique, une référence à ces immeubles belges en particulier. Il faut en effet éviter la référence, dans l'acte constatant la dette, à un ensemble d'immeubles, ou un ensemble d'autres biens.

“

La Région Flamande – seule Région à s'y être conformée pour l'instant - a adopté un décret publié au Moniteur le 29 décembre 2008, permettant de déduire de la base taxable de la succession d'une personne non résidente en Belgique, mais dont le domicile ou le siège de la fortune est établi dans l'espace économique européen, les dettes dont il est prouvé qu'elles ont été " spécifiquement encourues " afin d'acquérir ou de conserver un immeuble situé en Région flamande. En principe, un décret et une ordonnance similaire devraient être adoptés prochainement par la Région Wallonne et par la Région de Bruxelles-Capitale.

”

Séverine SEGIER



Les dettes spécifiquement encourues en vue d'acquérir ou de conserver un immeuble sont les dettes contractées en vue de maintenir la valeur d'un bien immeuble, ou d'augmenter cette valeur : par exemple, un emprunt hypothécaire contracté en vue de réaliser des travaux d'agrandissement, de transformation, d'amélioration, de modernisation, ou même d'entretien ; il peut s'agir également de l'emprunt contracté pour l'acquisition de l'immeuble.

meuble situé en Belgique et recueilli dans la succession du défunt, et non sur l'admissibilité de principe de ces dettes au passif successoral.

La charge de la preuve de ce lien repose sur les héritiers, qui demandent que l'actif successoral soit diminué de ces dettes.

Il est donc bon de vérifier, pour les résidents de l'Espace économique européen qui possèdent des biens immeubles en Bel-

Notion de rétroactivité fiscale : La Cour de cassation change d'avis

En matière d'impôts sur les revenus, le caractère annuel de ces impôts a pour conséquence que la dette d'impôt ne naît, dans son principe, que le lendemain du jour de la clôture de la période imposable.

L'article 360, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus dispose, en effet : *“ L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable ”*.

Selon la Cour constitutionnelle, il en résulte qu'une loi fiscale ne peut être regardée comme rétroactive que lorsque, après la clôture de cette période imposable, elle modifie le régime des revenus de cette période.

Dans son arrêt du 23 juin 2004, la Cour énonce ainsi : *“ une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur ; (...) En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de*

laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Il résulte de l'article 360 du C.I.R. 1992 que, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la clôture de la période imposable ; (...) la dette fiscale à l'impôt global sur les revenus naît le dernier jour de la période imposable, à 24 heures. Une loi qui instaure, avant cette échéance, des faits ou des assiettes imposables nouveaux n'a pas d'effet rétroactif ”.

En d'autres mots, au 31 décembre 2009, par exemple, le régime fiscal des revenus de cette année 2009 doit être définitivement régi par des dispositions légales entrées en vigueur à cette date. Toute modification ultérieure du régime fiscal de ces revenus violerait le principe de non-rétroactivité.

Par son arrêt du 14 mars 2008, la Cour de cassation s'est ralliée à la définition que la Cour constitutionnelle donne à la notion de rétroactivité, en matière d'impôts sur les revenus annuels.

Cet arrêt a été rendu à propos d'un règlement communal, voté en février 2001, qui établissait les additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques, afférents à la période imposable 2000.

La Cour de cassation énonce qu'*“ en matière d'impôts sur les*

revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis ”.

La Cour décide dès lors que l'arrêt attaqué, rendu par la Cour d'appel de Mons, justifie légalement sa décision, en annulant les additionnels à l'impôt des personnes physiques enrôlés sur la base du règlement-taxe litigieux, pour le motif que *“ (ce) règlement-taxe a nécessairement un effet rétroactif dès l'instant où, voté deux mois après la fin de la période imposable en vue de déterminer l'assiette de la taxe, il a pour objet de conférer des effets de droit à une situation de fait qui lui est antérieure en date ”*.

La haute juridiction considérait auparavant – et depuis longtemps – que *“ du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation irrévocablement fixée avant la clôture de l'exercice d'imposition ”*.

“ Par son arrêt du 14 mars 2008, la Cour de cassation s'est ralliée à la définition que la Cour constitutionnelle donne à la notion de rétroactivité, en matière d'impôts sur les revenus annuels. ”

Dans cette conception, largement critiquée, une loi publiée en décembre 2009, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2009, n'aurait pu être qualifiée de rétroactive, en dépit de la circonstance que, pour l'essentiel des contribuables, la période imposable correspondante aurait été clôturée depuis le 31 décembre 2008.

Cette conception de la rétroactivité des lois fiscales était donc moins favorable aux contribuables.

L'on peut se réjouir du fait que la Cour de cassation se soit en définitive rendue à la définition que la Cour constitutionnelle donne à la notion de rétroactivité en matière d'impôts sur les revenus annuels.

Dans la situation ancienne, la jurisprudence divergente des deux cours conduisait le contribuable qui souhaitait invoquer la conception la plus favorable de la rétroactivité à devoir saisir la Cour constitutionnelle.

Il reste que l'on peut se demander si, pour apprécier l'existence d'une norme rétroactive ou non et le respect du principe de sécurité juridique, le critère du moment où naît la dette d'impôt est pertinent.

Olivier NEIRYNCK



Comment optimiser l'acquisition d'un immeuble? Usufruit, emphytéose et superficie : aspects fiscaux et comptables

Les solutions auxquelles il est le plus souvent recouru pour optimiser l'acquisition d'un immeuble sont : l'usufruit, l'emphytéose et la superficie, lesquels sont tous trois des droits réels immobiliers. Un droit réel est un droit qui porte directement et nécessairement sur une chose, et qui permet de retirer de cette chose, tout ou partie de l'utilité qu'elle comporte. Toutefois, il n'est pas toujours aisé de déterminer laquelle de ces solutions est la plus appropriée ; en effet, si une solution s'avère être plus avantageuse sur un plan, elle peut l'être moins sur un autre et vice versa. Tout est donc question du cas d'espèce et devra être attentivement examiné.

I. Avantages et inconvénients: aspects fiscaux

L'usufruit est un droit réel, temporaire et au maximum viager, qui permet à son titulaire de se servir d'une chose appartenant à autrui et d'en percevoir les fruits

si elle est frugifère, à charge d'en conserver la substance et d'en jouir en bon père de famille.

Le droit d'enregistrement de 10% ou 12,5% s'applique aux conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles sis en Belgique. En cas de vente de la pleine propriété d'un immeuble, ce droit se perçoit sur la valeur conventionnelle des immeubles transmis, sans toutefois pouvoir être inférieur à la valeur vénale des immeubles. La valeur vénale de l'usufruit se calcule sur la base des règles du Code des droits d'enregistrement, en fonction de la valeur locative ou du revenu du bien et de l'âge de l'usufruitier. **Dès lors, le recours à l'usufruit ne présente pas d'intérêt particulier au regard des droits d'enregistrement, dans la mesure où le régime de taxation est fort proche de celui frappant la cession de la pleine propriété de l'immeuble.**

Cependant, **le régime applicable à la concession d'un droit d'usufruit est nettement plus intéressant au niveau de l'impôt des personnes physiques** dans la mesure où l'usufruit n'est pas visé par l'article 7, §1er, 3° CIR/92 qui taxe à titre de revenus immobiliers les revenus perçus de la concession d'un droit réel immobilier.

L'emphytéose et la superficie sont deux droits réels tempo-

raires. L'emphytéose permet à son titulaire, l'emphytéote, d'avoir la jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, à charge de payer à celui-ci une redevance annuelle. La superficie, quant à elle, consiste pour le superficiaire, à "avoir" - c'est-à-dire exercer un droit de propriété sur des bâtiments à construire ou des plantations à faire par le superficiaire - des bâtiments, ouvrages et plantations sur un fonds appartenant à autrui, le tréfoncier.

L'emphytéose et la superficie sont assimilées aux baux pour la perception des droits d'enregistrement, bien qu'étant constitutives de véritables droits réels. Le droit de bail est fixé à 0,2% ; ce qui constitue un avantage considérable. Si le droit de superficie est constitué sans contrepartie, la convention sera, en principe, soumise au droit fixe général de 25 euro. En matière de droits d'enregistrement, il est évident que l'emphytéose et la superficie connaissent un traitement fiscal favorable.

En matière d'impôts directs, l'article 7 CIR/92 prévoit que les revenus immobiliers comprennent les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires. **La concession d'un droit d'emphytéose ou de superficie connaît dès lors, en matière d'impôts directs, un traitement fiscal défavorable par rapport à l'usufruit.**

II. Avantages et inconvénients: aspects comptables

A l'expiration du droit réel, l'acquisition par voie d'accession n'entraîne aucune conséquence lorsque le propriétaire du terrain, appelé le tréfoncier, paye au titulaire du droit réel une indemnité équivalente à la valeur des constructions érigées. Par contre, si le tréfoncier retrouve la pleine propriété, sans avoir à payer une quelconque indemnité, le "remembrement" a réellement provoqué une augmentation de valeur dans son chef. La position de l'administration sera

de considérer que cette augmentation de valeur doit subir une taxation, soit dans le chef du tréfoncier par le biais de l'avis 126/17 CNC (sur cet avis, le lecteur se référera à l'article de cette même revue, relatif à l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles et à l'avis 126/17) soit dans le chef du titulaire du droit réel, par le biais des avantages anormaux ou bénévoles ou des avantages de toute nature.

Par ailleurs, pour éviter l'avantage en nature, plusieurs pistes sont possibles : soit ne plus être gérant au moment où le droit s'éteint, soit prévoir une redevance annuelle minimale et un contrat de longue durée, soit ne pas percevoir la redevance, la capitaliser et la compenser avec l'indemnité au terme, soit encore constituer un droit d'usufruit sous le régime de la TVA.

III. Avantages et inconvénients: en matière de taxe sur la valeur ajoutée

En matière de TVA, la distinction fondamentale porte à la fois sur la qualité des biens faisant l'objet du droit réel (immeuble neuf) et sur la qualité de la personne qui constitue le droit réel (assujéti de plein droit ou assujéti optionnel). La TVA ne s'appliquera à la constitution ou cession d'un droit réel sur un immeuble par nature que si certaines conditions sont rencontrées.

“

Pour éviter l'avantage en nature, plusieurs pistes sont possibles : soit ne plus être gérant au moment où le droit s'éteint, soit prévoir une redevance annuelle minimale et un contrat de longue durée, soit ne pas percevoir la redevance, la capitaliser et la compenser avec l'indemnité au terme, soit encore constituer un droit d'usufruit sous le régime de la TVA.

”

L'avantage de constituer un droit réel sous un régime TVA au profit de sa société réside dans le fait que le cédant personne physique pourra récupérer tout ou partie de la TVA initialement payée au moment de l'achat ou de la construction de l'immeuble. Si la société qui recueille le droit d'usufruit est assujettie à la TVA, elle pourra récupérer la TVA portée en compte sur la constitution du droit d'usufruit par la personne physique. Si elle n'est pas assujettie à la TVA, elle ne pourra pas récupérer la TVA portée en compte ; mais la TVA sera soit une charge déductible, soit devra être amortie en même rythme que le bien principal. **La constitution d'un usufruit sous le régime de la TVA constitue une option intéressante pour un cédant personne physique qui agit à titre privé.**

Aurélien BLAFFART



Modification du régime des plus-values sur actions

IDEFISC s'est déjà fait l'écho, par le passé, de l'évolution du régime des plus-values sur actions réalisées par des personnes physiques.

Rappelons que de telles plus-values n'étaient pratiquement jamais taxées jusqu'à ce que l'administration, confrontée à la problématique des cessions de sociétés de liquidités, tente de récupérer sur les vendeurs de ces sociétés l'impôt dû mais, pour différents motifs le plus souvent frauduleux, non acquitté par celles-ci.

Pour ce faire, l'administration a pris comme base légale l'article 90, 1°, du CIR, qui range parmi les revenus divers les bénéfices ou profits qui résultent d'opérations ou de spéculations réalisées 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 ”*. L'administration a soutenu, parfois avec succès, que les opérations susvisées sortaient du cadre de la gestion normale du patrimoine privé, ce qui justifiait l'imposition de la plus-value réalisée.

Très rapidement, l'administration a étendu cette pratique à de très nombreuses opérations dans lesquelles, en dehors de toute fraude, un contribuable vend des actions dont il est propriétaire à une société qu'il contrôle par ailleurs. C'est ce qu'on a appelé la taxation des *“ plus-values internes ”* : l'administration taxait au taux distinct de 33 % la différence entre la valeur de souscription ou d'acquisition des titres et leur valeur de revente à la holding de contrôle.

Dans un brillant article paru en 2004, le Professeur Baltus s'est insurgé contre cette pratique, en faisant valoir qu'en l'absence de texte prévoyant l'imposition des plus-values comme telles, dans le cas d'une personne physique agissant en dehors du cadre de son patrimoine professionnel, seule se justifiait l'imposition du *“ bénéfice ou profit ”* résultant des actes excédant la gestion normale du patrimoine privé, mais non la plus-value réalisée en elle-même.

Cette théorie constitue une application du principe de la *“ franchise générale des personnes et des choses ”* : tout ce qui ne fait pas l'objet d'une disposition légale prévoyant expressément une imposition, n'est pas soumis à l'impôt, par application du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt.

Dans son arrêt du 30 novembre 2006, la Cour de cassation fait

droit à cette argumentation dans les termes suivants :

“ L'article 90, 1°, du CIR ne soumet pas à l'impôt la plus-value réalisée à l'occasion d'une vente excédant les limites de la gestion du patrimoine privé, mais uniquement le bénéfice ou profit qui résulte d'une telle opération ”.

Cette jurisprudence a très sensiblement réduit le risque de taxation des opérations de cession de titres, même à une société contrôlée par le cédant : il suffisait en effet de veiller à ce que le prix de vente des actions ou parts corresponde à la valeur de marché de celles-ci pour éviter toute imposition.

Comme il fallait s'y attendre, l'administration n'en est toutefois pas restée là.

Profitant de l'obligation faite à la Belgique de modifier sa législation relative aux fusions transfrontalières pour la mettre en concordance avec les directives européennes en la matière, le Ministre des Finances a soumis au Parlement un projet de loi qui, après plusieurs amendements et retards, a été voté fin 2008.

La loi du 11 décembre 2008, publiée au Moniteur du 12 janvier 2009, vise à imposer non plus “ le bénéfice ou profit ” résultant des actes qui excèdent la gestion normale du patrimoine privé, mais bien les “ plus-values sur actions ” résultant de tels actes, ce qui a pour effet de ruiner de tout son intérêt la jurisprudence susvisée de la Cour de cassation.

La jurisprudence de la Cour de cassation a très sensiblement réduit le risque de taxation des opérations de cession de titres, même à une société contrôlée par le cédant : il suffisait en effet de veiller à ce que le prix de vente des actions ou parts corresponde à la valeur de marché de celles-ci pour éviter toute imposition.

Le nouveau régime, qui est applicable depuis le jour de la parution de la loi, s'articule autour des deux éléments suivants :

- la distinction, assez subjective, entre les actes qui excèdent la gestion normale du patrimoine privé et ceux qui sont conformes à celle-ci est maintenue, seuls les premiers pouvant entraîner une imposition ;
- lorsque l'opération est taxable, parce qu'elle excède la gestion normale du patrimoine privé, c'est la totalité de la plus-value qui est imposable, au taux de 33 %.

C'est ce que prévoit le nouvel article 90, 9°, du CIR.

Des opérations devenues aussi fréquentes que les cessions à un holding de contrôle devront donc, à présent, faire l'objet d'une analyse renforcée quant aux risques fiscaux qu'elles comportent, et quant aux moyens de minimiser ces risques. Il en va d'autant plus ainsi que selon le Service des décisions anticipées de l'administration fiscale, une cession d'actions à une société contrôlée par le cédant est nécessairement une opération qui excède la gestion normale du patrimoine privé.

Martin VAN BEIRS



Prise en charge des pertes par un associé

Les dirigeants de sociétés peuvent, dans une certaine mesure, déduire de leurs revenus professionnels les pertes de la société qu'ils gèrent ou administrent.

L'article 53, 15° CIR limite cependant la déductibilité de telles pertes.

Depuis l'exercice d'imposition 1988, la déductibilité des pertes d'une société, prises en charge par un dirigeant d'entreprise, est subordonnée aux conditions suivantes :

- la prise en charge des pertes de la société doit avoir été effectuée en vue de sauvegarder des revenus professionnels que le contribuable retire périodiquement de la société;
- la prise en charge doit être réalisée par un paiement irrévocable et sans condition d'une somme d'argent;
- la société doit avoir affecté cette somme à l'apurement de ses pertes.

Si l'on s'en réfère au commentaire administratif, les termes "sauvegarder" et "périodiquement" impliquent que le contribuable doit recueillir des reve-

nus professionnels de la société, de manière répétitive et plus ou moins régulièrement.

La prise en charge des pertes sociales n'est cependant pas déductible lorsqu'elle n'est pas justifiée par le but de conserver des revenus professionnels. Tel est le cas par exemple, lorsque la société est liquidée ou dissoute, ou encore lorsque le contribuable n'a jamais perçu de revenus de la société.

D'après la jurisprudence récente, la condition suivant laquelle le dirigeant d'entreprise doit avoir agi dans le but de sauvegarder ses revenus professionnels, pour que les pertes sociales qu'il a supportées soient déductibles, signifie qu'il doit déjà avoir perçu des revenus de la société et que cette dernière ne doit pas être en liquidation.

Par contre, **la loi n'impose pas** de lien de proportionnalité entre le montant de la perte sociale prise en charge et l'importance

de la participation ou des revenus obtenus de la société.

Par un arrêt du 7 octobre 2008, la Cour d'appel d'Anvers a toutefois rejeté la déductibilité, des revenus d'un dirigeant d'entreprise, d'une perte de sa société, qu'il avait prise en charge de manière irrévocable et inconditionnelle.

L'administration fiscale avait estimé que la prise en charge de cette perte ne visait aucunement à maintenir des revenus périodiques de la société, se fondant sur le fait que le montant annuel pris en charge par le dirigeant dépassait largement le montant des revenus lui ayant été versés par la société.

Avant toute autre chose, la Cour d'appel d'Anvers a précisé, par cet arrêt du 7 octobre 2008, que la différence de niveau entre le montant annuel des pertes prises en charge par le dirigeant et le montant de ses revenus professionnels ne pouvait constituer à elle seule un critère de refus ou

D'après la jurisprudence récente, la condition suivant laquelle le dirigeant d'entreprise doit avoir agi dans le but de sauvegarder ses revenus professionnels, pour que les pertes sociales qu'il a supportées soient déductibles, signifie qu'il doit déjà avoir perçu des revenus de la société et que cette dernière ne doit pas être en liquidation.

d'admission de la déductibilité des pertes prises en charge par un dirigeant de société.

Ceci est exact. La Loi (le CIR) contient uniquement les 3 conditions visées à l'article 53, 15° CIR et en aucun cas une condition ayant trait au niveau des revenus professionnels du dirigeant.

La Cour d'appel d'Anvers a toutefois ensuite estimé qu'il lui était valablement permis d'avoir égard à cette différence de niveau dans son appréciation de la condition en vertu de laquelle la prise en charge des pertes de la société doit avoir été effectuée en vue de sauvegarder des revenus professionnels que le contribuable retire périodiquement de la société.

La Cour a, sur base d'un tel raisonnement, rejeté la déductibilité des pertes prises en charge, estimant qu'il n'existait aucune "attente raisonnable" que les revenus de la société concernée dépassent par la suite les pertes prises en charge par le dirigeant.

L'on s'étonnera toutefois d'une telle décision de la Cour d'appel.

En effet, en estimant qu'il n'existait aucune "attente raisonnable" que la société revienne à une situation financière plus saine, et en en déduisant qu'il était vain pour le contribuable de prendre en charge les pertes de cette société – avec la conséquence que

la prise en charge de ces pertes par le dirigeant ne constituent alors pas des frais professionnels déductibles dans son chef – la Cour d'appel ne s'est-elle pas immiscée dans la gestion de leurs "affaires" par la société et le dirigeant ?

“

Par contre, la loi n'impose pas de lien de proportionnalité entre le montant de la perte sociale prise en charge et l'importance de la participation ou des revenus obtenus de la société.

”

Or, il est acquis que les cours et tribunaux, de la même manière que l'administration fiscale, ne peuvent s'immiscer dans la gestion des entreprises.

La décision de la Cour d'appel d'Anvers semble de ce fait fort contestable.

Les dirigeants qui entendent déduire de leurs revenus professionnels des pertes de leur société qu'ils auraient pris en charge resteront toutefois attentifs à cette jurisprudence.

Mélanie DAUBE



L'arrêt Cobelfret: la Belgique ne peut taxer les dividendes de participations

La Cour européenne de Justice a sanctionné ce jeudi 12 février 2009 une disposition du droit fiscal belge qui limite, pour les sociétés mères déficitaires, la possibilité de déduire les dividendes de leurs filiales à l'étranger.

Le conflit opposait l'État belge à une société belge. Cette société avait perçu entre 1992 et 1998 des dividendes pour ses participations dans ses filiales à l'étranger, tout en subissant des pertes au cours de plusieurs de ces exercices.

Le cadre juridique

Les "revenus définitivement taxés" (R.D.T.) ne sont déductibles qu'à concurrence du bénéfice net de l'exercice, ce qui implique qu'en cas d'insuffisance de ce bénéfice net, la déduction, n'étant effective que pour partie, est limitée au montant de ce bénéfice et qu'en l'absence de bénéfice, la déduction des R.D.T. est intégralement et définitivement perdue. Dans la mesure où ils limitent la déduction des R.D.T. au montant du bénéfice net de l'exercice et ne permettent pas de report des éventuels

excédents de R.D.T., les articles 205, § 2, du C.I.R. et 77 de l'arrêté d'exécution de ce Code ne sont pas conformes aux dispositions de la Directive européenne "mère-filiale" du 23 juillet 1990.

Le litige au principal et la question préjudicielle

Estimant que les dividendes perçus n'étaient pas entièrement exonérés d'impôt, la société COBEL-FRET a introduit des réclamations relatives aux avis d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés pour les exercices d'imposition 1992 à 1998. Ces réclamations ayant été rejetées, elle a saisi le tribunal de première instance d'Anvers, qui, dans son jugement du 16 décembre 2005, a estimé que le fait de limiter la déduction RDT au montant des bénéfices réalisés au cours de la période imposable conduit à l'imposition partielle des bénéfices distribués, ce qui est incompatible avec l'article 4, §1er de la directive "Mère-Filiale".

L'Etat belge a interjeté appel dudit jugement devant la cour d'appel d'Anvers, laquelle a décidé de surseoir à statuer et d'interroger la Cour européenne de justice sur la compatibilité du régime belge des R.D.T. avec la Directive "Mère-Filiale".

La position de la Cour de justice

D'après la Cour, ce régime est contraire à la directive euro-

péenne "Mère-Filiale", qui doit être interprété en ce sens qu'elle s'oppose à la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause, qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère sont inclus dans la base imposable de celle-ci, pour en être par la suite déduits à hauteur de 95 % dans la mesure où, pour la période d'imposition concernée, un solde bénéficiaire positif subsiste après déduction des autres bénéfices exonérés. La Cour ajoute que l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive a un effet direct. **Avec cet arrêt, les sociétés mères déficitaires pourront désormais, à l'avenir, déduire les dividendes perçus de leurs filiales de leurs futures bases imposables.** La Cour a également estimé qu'il n'y avait pas lieu de limiter les effets de cet arrêt dans le temps.

Comment se faire rembourser le trop-perçu ?

L'article 376, §1er CIR/92 va permettre au contribuable d'obtenir le dégrèvement d'office pour les impôts indus des cinq dernières années... En effet, cet article prévoit que le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui accorde d'office le dégrèvement des surtaxes qui, entre autres, apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, et ce à condition que ces surtaxes aient été constatées par l'administration

ou signalées à celle-ci dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi et que la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

Quand on se réfère au prescrit de l'article 376, § 1er du Code des impôts sur les revenus, on constate que le directeur des contributions est censé "accorder d'office le dégrèvement des surtaxes". Bien évidemment, dans la plupart des cas, la procédure de dégrèvement d'office n'est pas mise en œuvre par l'administration elle-même. En pratique, le contribuable sera dès lors amené à introduire une demande formelle de dégrèvement auprès de l'administration.

Détail piquant: le délai pour l'obtention de dégrèvements d'office vient de passer de 3 ans à 5 ans ...

Aurélie BLAFFART



Le juge fiscal doit-il attendre une décision rendue sur une action pénale ?

Nombreux sont les litiges dans lesquels une des parties, le plus souvent le fisc, soutient que le juge fiscal ne peut trancher le litige qui lui est soumis par le contribuable, tant qu'un juge pénal n'aura pas tranché une affaire jugée connexe par lui. Il s'agit alors d'une application de la règle classique, mais qui perd de plus en plus d'importance, suivant laquelle "le criminel tient le civil en état".

C'est souvent l'administration qui invoque cette règle, parce qu'elle se sent en général plus à l'aise devant les juridictions pénales que devant les juges civils.

Il arrive toutefois que ce soit l'inverse, comme cela le fut dans une affaire tranchée récemment par la Cour de cassation (Arrêt du 12 décembre 2008).

Dans cette affaire, la Cour d'appel d'Anvers avait refusé d'attendre l'issue d'un litige pénal pour trancher au fond un problème de TVA qui opposait une société diamantaire à l'administration fiscale. La Cour de cassation a décidé que le juge fiscal **pouvait, mais ne devait pas**, attendre l'issue d'une procédure judiciaire, parce que des poursuites tendant au paiement de la TVA et d'une amende ne constituent pas une "action civile" au sens de l'article 4 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

La meilleure doctrine avait déjà considéré qu'il s'agissait en réalité d'actions statuant sur des droits politiques, comme le sont tous les droits en matière fiscale. La Cour de cassation n'était pas saisie de cette question, mais a considéré que dès lors que le litige portait non seulement sur la déduction ou non de la TVA, mais aussi sur des amendes qui, en raison de leur niveau élevé, ont un caractère pénal, il ne pouvait s'agir d'actions civiles.

Comme, dans la pratique, pratiquement tous les litiges fiscaux

“

La Cour de cassation a décidé que le juge fiscal pouvait, mais ne devait pas, attendre l'issue d'une procédure judiciaire, parce que des poursuites tendant au paiement de la TVA et d'une amende ne constituent pas une "action civile" au sens de l'article 4 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

”

qui sont liés à une procédure pénale comportent des amendes (puisque *a priori* le fisc considère qu'il y a fraude...), les juges civils qui tranchent des litiges fiscaux ne seront pas obligés d'attendre l'issue du litige pénal. Ils pourront néanmoins le faire, sans que la Cour de cassation se soit prononcée sur les motifs qui devraient l'amener à faire ce choix, tant s'ils sont liés par la décision qui sera rendue sur l'action publique que s'ils ne le sont pas.

Thierry AFSCRIFT



La responsabilité des dirigeants d'entreprise pour les dettes fiscales et sociales de la société suite à la loi-programme du 20 juillet 2006

Une loi-programme du 20 juillet 2006 a renforcé la responsabilité des dirigeants de sociétés. Elle a, en effet, considérablement aggravé les risques encourus par les dirigeants chargés de la gestion journalière en les rendant solidairement responsables, sous certaines conditions, du paiement du précompte professionnel et de la TVA non payés par la société. La loi-programme prévoit également une obligation personnelle et solidaire des gérants et administrateurs de société, en cas de faillite, pour les sommes dues à l'Office national de sécurité sociale.

I. Responsabilité solidaire des dirigeants en matière de précompte professionnel

L'article 14 de la loi-programme insère dans le code des impôts sur les revenus, un article 442 *quater*, qui pose comme principe qu'en cas de manquement, par une société ou une personne morale à son obligation de paiement du précompte professionnel, le

ou les dirigeants de la société chargés de la gestion journalière sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale.

Cet article prévoit également que cette responsabilité solidaire peut être étendue à tout autre dirigeant, entendu comme toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice.

La responsabilité solidaire des dirigeants de la société ou de la personne morale ne peut être engagée que pour le paiement, en principal et intérêts, des dettes de précompte professionnel.

La responsabilité encourue par les dirigeants est une responsabilité pour faute : le texte requiert explicitement l'existence, dans leur chef, d'une faute au sens de l'article 1382 du code civil. Cette faute est définie par l'article 442^{quater} du CIR/92 comme une "faute commise dans la gestion" de la société. L'existence d'une faute de gestion doit s'apprécier en fonction des critères habituels de la faute dans le chef d'un administrateur : le comportement

du dirigeant est-il conforme au comportement qu'aurait adopté, dans les mêmes circonstances et sur base des mêmes informations, au moment de l'acte ou du manquement, un administrateur normalement prudent et diligent?

L'article 14 prévoit que le non-paiement répété par la société ou la personne morale du précompte professionnel, est, sauf preuve du contraire, présumé résulter

La présomption de faute est juris tantum ; ce qui signifie que le dirigeant concerné pourra établir, que nonobstant la présomption légale, un tel défaut de paiement répété ne présente pas de caractère fautif dans son chef.

d'une faute. La présomption de faute est *juris tantum* ; ce qui signifie que le dirigeant concerné pourra établir, que nonobstant la présomption légale, un tel défaut de paiement répété ne présente pas de caractère fautif dans son chef.

II. Responsabilité solidaire des dirigeants en matière de TVA

Un régime identique est instauré en matière de TVA par l'article 15 de la loi programme qui insère dans le code de la TVA un article 93 *undecies*.

La seule différence est qu'en matière de TVA, les intérêts et frais sont également visés par le §1er de l'article 15 ; ce qui n'est pas le cas en matière d'impôts directs.

III. Responsabilité personnelle et solidaire en cas de faillite

L'article 56 de la loi programme ajoute un §2 à l'article 265 du Code des sociétés afin d'instaurer une responsabilité personnelle et solidaire des gérants et administrateurs de sociétés, en cas de faillite, pour les sommes dues à l'ONSS, s'il est établi qu'une faute grave qu'ils ont commise était à la base de la faillite.

Est considérée comme faute grave, toute forme de fraude fiscale grave et organisée au sens de la loi du 11 janvier 1993, dite "loi anti-blanchiment", ainsi que le fait que la société soit dirigée par un gérant ou un responsable qui a été impliqué dans au moins deux faillites, liquidations ou opérations similaires entraînant des dettes à l'égard d'un organisme percepteur des cotisations sociales.

Aurélie BLAFFART



Actifs acquis à titre gratuit: l'avis de la CNC n'est pas une référence pour le droit comptable

La Cour d'appel de Bruxelles a rendu un important arrêt le 29 octobre dernier, dans une affaire relative à un actif acquis à titre gratuit par une entreprise.

Le litige concernait deux opérations sur titres (achat et vente), réalisées par une société.

La première opération d'achat de 275.000 actions avait été réalisée pour un franc belge et avait été comptabilisée comme telle pour ce prix d'acquisition. L'opération de revente de 247.500 actions trois mois plus tard avait été réalisée pour un prix de 29.500.000 francs belges...

Se fondant sur l'avis n° 126/17 de la Commission des Normes Comptables, l'administration estimait pouvoir taxer la société, au moment de l'acquisition, sur l'accroissement d'actif correspondant à la juste valeur des actions. Cet avis, publié en novembre 2001, est relatif à la détermination de la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre onéreux ou à titre gratuit.

L'avis en question est très controversé.

Eu égard à l'exigence d'une information financière fidèle, la Commission considère que, pour déterminer la valeur d'acquisition d'actifs obtenus à titre gratuit, il conviendrait de **raisonner en termes d'accroissement de patrimoine et non en termes de coût historique, puisque celui-ci ferait en l'occurrence défaut.**

L'augmentation de patrimoine réalisée à titre gratuit devrait, dans cette analyse, être évaluée à la "juste valeur", celle-ci devant être comprise comme le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.

Selon la Commission, le bénéficiaire doit, au moment de l'ac-

quisition, reconnaître un résultat à concurrence de la différence entre la valeur d'acquisition et cette "juste valeur".

On voit tout de suite les implications fiscales de cette doctrine comptable : à suivre la Commission, l'accroissement d'actif, la "juste valeur" quand le bien est acquis à titre gratuit, constituerait un bénéfice taxable dès l'acquisition...

La Commission a certes reconnu elle-même que l'avis en question n'a **pas force obligatoire.**

On se souviendra cependant que le tribunal de première instance de Gand, dans l'affaire Artnetwork Systems, avait donné raison à l'Etat belge dans le même contexte. Le cas n'avait pu être soumis à la Cour d'appel, la société ayant transigé avec l'administration.

En 2008, le Tribunal de première instance de Bruxelles avait également rendu un jugement en la matière : dans une problématique analogue, il faisait droit à la demande du contribuable mais ne semblait pas exclure explicitement l'application en droit positif actuel de l'avis 126/17 de la Commission des normes comptables. Dans cette affaire, le contribuable semble l'avoir emporté parce que la preuve de l'élément "subjectif" exigé par la Commission des normes comptables faisait défaut.

On voit tout de suite les implications fiscales de l'avis de la CNC : à suivre la Commission, l'accroissement d'actif, la "juste valeur" quand le bien est acquis à titre gratuit, constituerait un bénéfice taxable dès l'acquisition...

La Cour d'appel de Bruxelles a une toute autre approche du problème.

Se basant sur l'avis de la Commission des Normes Comptables, l'administration faisait valoir que les actions acquises à titre gratuit auraient dû être actées à leur valeur réelle dans la comptabilité. Partant, la **valeur réelle** des biens acquis à titre gratuit pouvait, selon le fisc être taxée comme un bénéfice visé à l'article 24, § 1er du CIR 92. La Cour d'appel ne partage pas cet avis.

Elle note que de nombreux auteurs ont fait remarquer avec justesse que l'avis n° 126/17 de la Commission des Normes Comptables **manquait en droit** puisque, à ce jour, en l'état du droit, la législation comptable évalue les actifs lors de leur entrée dans le patrimoine à leur coût historique (les moyens qu'il a fallu céder en contrepartie pour les obtenir).

En d'autres termes, la Cour constate que *“l'avis n'est donc une référence que pour un droit comptable futur, mais pas pour le droit comptable positif”*.

L'enseignement de l'arrêt de la Cour d'appel est précieux : il confirme le bien-fondé des nombreux commentaires critiques formulés à l'encontre de l'avis 126/17 et de son application par l'administration fiscale.



Pascale HAUTFENNE

IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTEFENNE
Rédacteur en chef
et de

Aurélie BLAFFART
Sylvie LEYDER
Séverine SEGIER
Olivier NEIRYNCK
Martin VAN BEIRS
Mélanie DAUBE

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Avril 2009

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 recevoir, envoyez s'il vous plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be