

IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 68 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2009 - info@idefisc.be

Editorial

Se préparer au pire

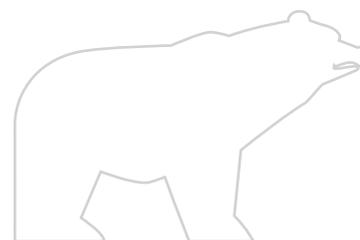
Les gouvernements, et notamment le gouvernement belge, qui n'ont pas profité des années d'expansion économique pour réduire les taux d'imposition, se préparent à les relever dans les prochains mois ou dans les prochaines années, pour faire face à leurs dépenses inconsidérées.

En Belgique, il faut craindre une augmentation de la taxation sur les revenus mobiliers et, sans doute, sur les tranches les plus élevées de l'impôt des personnes physiques : les cadres seront, comme toujours, les premières victimes.

L'acharnement mis à lutter contre les paradis fiscaux montre qu'on se prépare à durcir encore l'enfer que représente le système fiscal belge. Comme toujours, c'est dans l'optimisation fiscale, et notamment dans l'internationalisation des patrimoines et des activités, que l'on pourra trouver des moyens de réduire légalement les charges qui deviennent de plus en plus insupportables.

C'est sans doute aussi parce que nos gouvernants le savent qu'ils se montrent actuellement aussi agressifs envers tous ceux qui ont du droit fiscal une autre conception que celle des administrations.

Thierry AFSCRIFT



Les coups de griffes de l'ours

Ressusciter le « Bulletin des contributions » ?

Parmi les brillantes pensées de la Commission d'enquête « fraude fiscale », on trouve l'idée de créer une revue doctrinale de droit fiscal « sous le contrôle de l'administration » sous prétexte que les autres revues fiscales seraient dirigées « par des avocats fiscalistes ».

Comme si une revue de doctrine juridique pouvait fonctionner autrement que dans un cadre de libre expression des idées ...

Nos brillants députés semblent ignorer que cette revue a existé pendant plusieurs décennies, et s'appelait le « Bulletin des contributions ».

Le problème, c'est qu'il n'y paraissait pratiquement jamais d'articles de doctrine, mais seulement des circulaires administratives. C'est pour cela que cette digne revue a disparu lorsque ces circulaires sont devenues accessibles sur internet.

Et pourquoi les fonctionnaires publiaient-ils peu dans le « Bulletin » ? Parce que l'administration craignait qu'ils y expriment des idées qui pourraient ne pas correspondre entièrement à son point de vue officiel ...

Comme la Commission d'enquête « fraude fiscale » recommande aussi de « mieux encadrer » les prises de position des fonctionnaires, il y a peu de chance que le « Bulletin nouveau des contributions » qu'elle propose soit bien lourd. Si des fonctionnaires veulent écrire librement, leurs articles seront reçus avec beaucoup de plaisir par IDEFISC.

L'ours mal léché

Sommaire

Taxe communale additionnelle : inopposabilité	6
Validité d'un document administratif non signé	7
Commission d'enquête : haro sur le contribuable	8
Les frais professionnels des sociétés : une question préjudicielle intéressante	9
Le droit de se taire des contribuables : le pot de terre contre le pot de fer ? Pas si sûr...	11
Perception de loyers et réalisation de plus-value immobilières : quelle qualification leur apporter ?	12
La taxation d'office n'autorise pas l'arbitraire	14
Quand la Commission d'enquête aime la délation	15
Le principe de sécurité juridique en matière fiscale et la responsabilité du fisc	16
Sociétés de liquidités : le fisc perd encore	17
Titres hérités, crise boursière et déclaration de succession	18
Présomptions : la comptabilité d'un tiers n'est pas un fait connu	19
Proposition de loi visant à supprimer les privilèges et les hypothèques du fisc	20
L'arrêt de la Cour de cassation en matière de location suivie de sous-location : un coup dans l'eau	21
Fusions et scissions : un motif propre aux actionnaires peut justifier l'exonération	23

Taxe communale additionnelle : inopposabilité

Dura lex sed lex : cet adage souvent défavorable au contribuable a récemment fait l'objet d'une application favorable à un habitant de la commune de Chapelle-lez-Herlaimont.

Ce contribuable contestait devant le tribunal de 1ère instance de Mons la légalité d'une taxe communale additionnelle à l'Impôt des Personnes Physiques au motif que le règlement-taxe de sa commune prévoyant cette taxe n'aurait pas valablement été affiché et partant, ne lui serait pas opposable.

Dans son jugement du 17 février 2009, le tribunal de 1ère instance de Mons constate que l'article 112 de la Nouvelle Loi Communale prévoit l'obligation pour les communes de publier par voie d'affiches, l'objet des règlements communaux arrêtés, leur date et le lieu où le texte du règlement peut être consulté par le public. L'article 112 dispose en outre que les règlements peuvent également être publiés par voie de presse ou d'un support électronique accessible.

Ainsi que le relève le tribunal, c'est cette publication qui conditionne l'opposabilité du règlement-taxe aux contribuables communaux puisque l'article 114 de la

Nouvelle Loi Communale prévoit que les règlements communaux deviennent obligatoires le 5ème jour qui suit le jour de leur publication.

En l'occurrence, le contribuable de la commune de Chapelle-lez-Herlaimont faisait valoir que le règlement-taxe de la commune fixant à 8,5% le taux de la taxe additionnelle à l'Impôt des Personnes Physiques n'avait pas été légalement publié vu l'absence de valves communales extérieures.

“

L'article 112 de la Nouvelle Loi Communale prévoit l'obligation pour les communes de publier par voie d'affiches, l'objet des règlements communaux arrêtés, leur date et le lieu où le texte du règlement peut être consulté par le public

”

Le tribunal constate en effet que la loi impose un mode permanent de publication permettant aux intéressés de prendre à toute heure connaissance des mesures prescrites par les règlements communaux (et non uniquement pendant les heures de bureau, par la voie de valves internes).

En conséquence, le tribunal fait droit à la demande, annule la taxe

communale enrôlée dans le chef de du contribuable de Chapelle-lez-Herlaimont et ordonne sa restitution.

L'on retiendra de cette décision que l'opposabilité des règlements-taxe est subordonnée aux formalités légales d'affichage.

Sylvie Leyder



Validité d'un document administratif non signé

Lorsque l'administration fiscale estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments qu'un contribuable a mentionnés dans sa déclaration fiscale, elle doit respecter le prescrit de l'article 346 CIR, en faisant connaître au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.

La procédure de rectification est en conséquence conditionnée par l'envoi préalable au contribuable d'un avis de rectification annonçant l'intention de l'administration fiscale de rectifier la déclaration du contribuable, et faisant mention de l'objet de la rectification et des motifs sous-jacents de celle-ci.

Il est aujourd'hui unanimement admis que l'envoi préalable d'un tel avis de rectification constitue une formalité substantielle dont l'omission ou l'irrégularité doit être sanctionnée par la nullité de l'imposition subséquente.

L'administration fiscale l'admet par ailleurs elle-même, dans son propre commentaire (Comm. I.R., n° 346/5).

Il appartiendra cependant au contribuable, qui constate une omission ou une irrégularité d'envoi d'un avis de rectification, de poursuivre la nullité de la procédure, et de l'imposition corrélative.

L'avis de rectification doit respecter certaines formalités. Ainsi, cet avis doit être écrit, adressé au contribuable par courrier recommandé, il doit être signé, faire mention du délai de réponse dont dispose le contribuable (délai légal de un mois), et reprendre la mention exacte de l'exercice d'imposition.

Il arrive parfois, comme dans l'espèce soumise au tribunal de première instance de Mons et qui a donné lieu au jugement du 20 mai 2008, que l'avis de recti-

l'absence de mention du délai de réponse du contribuable.

C'est déjà ce qu'avaient décidé, notamment, la Cour d'appel de Liège, par deux arrêts du 30 mars 1994 et du 5 octobre 1994, et la Cour d'appel de Bruxelles, dans un arrêt plus récent du 28 février 2007.

Dans l'espèce portée devant le tribunal de première instance de Mons, des contribuables produisaient l'original non signé d'un avis de rectification du 5 mai 2004, portant enrôlement d'un supplément de cotisation à leur rencontre.

Les contribuables invoquaient, pour la première fois dans leur requête introductive d'instance, la nullité de la procédure de rec-



L'avis de rectification doit respecter certaines formalités. Ainsi, cet avis doit être écrit, adressé au contribuable par courrier recommandé, il doit être signé, faire mention du délai de réponse dont dispose le contribuable (délai légal de un mois), et reprendre la mention exacte de l'exercice d'imposition.



fiction adressé le soit sans être muni de la signature du fonctionnaire en charge du dossier.

Un tel avis de rectification doit être considéré comme étant irrégulier, et comme conduisant à la nullité de l'imposition subséquente, au même titre que

tification et, au titre de conséquence, la nullité de la cotisation établie à sa suite.

L'administration fiscale soutenait quant à elle que les contribuables avaient marqué leur désaccord sur la rectification par des courriers ordinaires, sans renvoyer

l'original de l'avis de rectification, ce qui ne permettait pas, selon elle, de conclure sans ambiguïté à l'absence de signature des documents originaux.

Le tribunal de première instance de Mons, dans un jugement du 20 mai 2008, a toutefois retenu que, dans le cadre de la mise en état du dossier, les documents originaux avaient été déposés, et avaient été produits à l'administration fiscale, sans que figure une signature sous le nom de l'Inspecteur principal en charge du dossier des contribuables.

Selon le tribunal, l'administration fiscale, en ne s'inscrivant pas en faux contre les documents déposés, n'a avancé aucun élément permettant de mettre en doute l'authenticité des documents produits.

De ce fait, le tribunal a conclu à la nullité de la procédure de rectification, et de la cotisation litigieuse subséquente.

Ce jugement doit bien évidemment être approuvé.

Mélanie DAUBE



Commission d'enquête : haro sur le contribuable

C'est un impressionnant catalogue de mesures destinées à accroître les pouvoirs du fisc, que la Commission d'enquête "grande fraude fiscale" vient de proposer.

“

Le point commun de ces propositions, qui vont toutes dans le même sens : permettre au fisc de taxer plus facilement, au mépris de la vie privée, des droits de la défense, et souvent du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt.

”

Comme on le lira par ailleurs, cette Commission s'est fondée exclusivement sur les affirmations unilatérales et très souvent inexactes, d'un petit groupe de fonctionnaires qui n'est certes pas représentatif de l'ensemble des fonctionnaires ou du ministère des finances, pour en tirer des conclusions injustifiées.

Le point commun de ces propositions, qui vont toutes dans le même sens : permettre au fisc de taxer plus facilement, au mépris de la vie privée, des droits de la défense, et souvent du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt.

Ainsi, il est proposé d' "envisager" de remettre en cause le

principe du choix licite de la voie la moins imposée, et de le remplacer par une théorie de l'abus de droit, présentée à tort comme commune à tous les pays voisins (alors que l'Angleterre l'ignore depuis toujours et qu'elle se fonde sur des théories fort différentes en France, aux Pays-Bas et en Allemagne, ...).

Naïvement, les commissaires proposent aussi que ceux qui

voudraient faire appel à des méthodes d'évitement de l'impôt devraient d'abord en demander l'autorisation à une Commission des rulings. Ici, il s'agit d'une proposition manifestement contraire au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, puisqu'elle fait de l'administration le juge suprême de ce qui est permis ou pas.

On veut aussi permettre aux fonctionnaires du fisc de procéder à des perquisitions, dans des cas à préciser, et confier à une partie d'entre eux des pouvoirs de police judiciaire.

Dire qu'il y a quelques semaines encore, une autre Commission d'enquête parlementaire s'intéressait à des manquements

au principe de la séparation des pouvoirs, et qu'aujourd'hui d'autres députés proposent sérieusement de donner des pouvoirs judiciaires à des agents de l'exécutif ...

On envisage par ailleurs, entre multiples autres mesures, de créer un " *Comité F* ", chargé de surveiller l'administration fiscale. Ce serait fort bien s'il s'agissait de permettre aux contribuables de demander à une autorité supérieure d'examiner les abus dont ils sont parfois victimes de la part de certains agents du fisc trop dynamiques ... Mais dans l'esprit des parlementaires, il s'agirait plutôt de permettre à ces derniers de s'en prendre à leurs supérieurs lorsqu'ils veulent limiter la portée de leurs enquêtes ou réduire le montant des impôts enrôlés. On imagine que même au sein du ministère des finances, ces mesures ne vont pas faire que des heureux.

On pense aussi aggraver les peines de prison et des amendes, et limiter les possibilités administratives de les réduire.

Heureusement, il ne s'agit, à ce stade, que d'éventualités, de propositions de mesures " *à envisager* ", et non de textes à portée juridique. Ce rapport est un acte purement politique, sans portée législative et fondé sur des données erronées et unilatérales, qui propose des mesures inadéquates, alors que la pro-

céduce fiscale demanderait, au niveau administratif, bien des réformes, pour mieux protéger les droits des contribuables.

Muriel IGALSON



Les frais professionnels des sociétés : une question préjudicielle intéressante

Il y a plusieurs années déjà, nous dénoncions la jurisprudence développée ces dernières années par la Cour de cassation en matière de frais professionnels des sociétés.

Rappelons qu'à la différence des personnes physiques, pour lesquelles toutes les dépenses à fonds perdu n'ont pas obligatoirement un caractère professionnel, mais simplement privé, les frais des sociétés sont nécessairement professionnels, puisque leur patrimoine est affecté exclusivement à une activité professionnelle déterminée.

Par application de l'article 49 du CIR, ces frais professionnels sont en principe déductibles, lorsqu'il s'agit de dépenses volontaires, pour autant qu'ils aient été "*supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables*". C'est là la seule exigence de l'article 49 du Code.

Par un arrêt du 18 janvier 2001, la Cour de cassation a toutefois décidé "*que de la circonstance qu'une société commerciale est un être moral créé en vue d'une*

activité lucrative, il ne se déduit pas que toutes ses dépenses peuvent être déduites de son bénéfice brut” et “que les dépenses d’une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles lorsqu’elles sont inhérentes à l’exercice de la profession, c’est-à-dire qu’elles se rattachent nécessairement à l’activité sociale”.

Pour qu’elle puisse être déduite à titre de frais professionnel, une dépense effectuée par une société devrait donc non seulement être faite “en vue d’acquérir ou de conserver des revenus”, mais elle devrait en outre être inhérente à l’exercice de la profession, c’est-à-dire se rattacher nécessairement à l’activité sociale.

Cette jurisprudence de la Cour a été vivement critiquée par la doctrine, dans la mesure où elle ajoute ainsi à la déductibilité à titre de frais professionnel une condition que le texte légal n’impose absolument pas.

Nonobstant ces critiques, la Cour a réaffirmé depuis sa jurisprudence, notamment par ses arrêts

des 19 juin et 12 décembre 2003, ainsi que par son arrêt du 9 novembre 2007.

Forte de cette jurisprudence, l’administration fiscale tente de plus en plus fréquemment de contester le caractère déductible de certaines charges des sociétés, au motif que celles-ci ne se rattacheront pas nécessairement à l’activité sociale.

Cette dérive jurisprudentielle pourrait toutefois connaître prochainement un revirement.

Saisi d’un litige relatif au caractère professionnel des frais d’acquisition et d’aménagement d’un immeuble résidentiel par une société exploitant des bijouteries, le tribunal de première instance de Liège a fort opportunément rappelé que selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, il doit exister une corrélation entre la déduction d’une charge et l’imposition du revenu correspondant.

Le tribunal en déduit que “dès lors qu’à l’impôt des sociétés, tout

revenu quelconque, même un revenu découlant d’une activité sortant du champ de l’objet social, est imposable en principe, la déduction d’une dépense, dans le chef d’une société, ne devrait donc pas être subordonnée à la condition que la dépense se rattache nécessairement à son objet social, encore moins à son activité réellement exercée”.

Ce raisonnement tout à fait logique se heurte toutefois à la jurisprudence susvisée de la Cour de cassation, ce qui conduit le tribunal à poser à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle suivante :

“Les articles 49 et 183 du CIR, interprétés comme signifiant qu’une dépense n’est déductible comme charge professionnelle que lorsqu’elle se rattache nécessairement à l’activité de la société ou à son objet social alors que tout revenu quelconque généré par la même société a un caractère professionnel et est en principe imposable violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ?”.

La réponse à cette question préjudicielle, fort attendue, pourrait conduire la Cour de cassation à modifier sa jurisprudence et à lui imprimer un sens plus conforme au texte de l’article 49 du Code.

Martin VAN BEIRS



Saisi d’un litige relatif au caractère professionnel des frais d’acquisition et d’aménagement d’un immeuble résidentiel par une société exploitant des bijouteries, le tribunal de première instance de Liège a fort opportunément rappelé que selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, il doit exister une corrélation entre la déduction d’une charge et l’imposition du revenu correspondant.

Le droit de se taire des contribuables : le pot de terre contre le pot de fer ? Pas si sûr...

La Cour européenne des droits de l'homme consacre le droit au silence du contribuable à travers différents arrêts. Ce droit résulte de la présomption d'innocence prévue à l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme.

L'arrêt Saunders de la CEDH revêt à cet égard une portée non négligeable en ce qui concerne la possibilité du contribuable d'opposer éventuellement l'exercice du droit au silence face à une demande de renseignements de l'administration fiscale qui pourrait, à l'estime du contribuable concerné, l'exposer à des sanctions administratives fiscales de nature pénale ou à des sanctions pénales du chef d'infractions au code des impôts sur les revenus. Selon la Cour, une majoration d'impôt de 10 % est une peine au sens de la convention.

La jurisprudence belge est toutefois beaucoup plus nuancée sur cette question.

En pratique, par ailleurs, le droit au silence peut se révéler

plus virtuel que réel en raison notamment des pouvoirs de l'Administration des contributions directes tels que consacrés par le Code des impôts sur les revenus. Un contribuable qui s'est abstenu de collaborer au contrôle fiscal peut en effet, par exemple, se voir taxer d'office par l'administration. Or, dans cette hypothèse, la charge de la preuve est renversée au détriment du contribuable auquel il revient de rapporter le chiffre exact de ses revenus et des autres éléments à prendre en considération pour l'établissement de l'impôt dans son chef.

Dans le même ordre d'idées, l'Administration peut établir l'impôt sur base de simples présomptions, sur signes et indices ou encore par comparaison avec au moins trois contribuables similaires.

Dans un intéressant arrêt de ce 3 décembre 2008, la Cour d'appel de Liège estime toutefois que l'administration ne peut taxer d'office un contribuable ne livrant pas les informations dont l'administration entendait faire usage pour procéder aux impositions, dès lors que cette abstention constitue l'exercice, par celui-ci, de son droit au silence.

Lorsqu'il est clairement suspecté d'une infraction susceptible d'entraîner des poursuites pénales ou l'application de sanctions administratives ayant un caractè-

re répressif, le contribuable peut donc invoquer le droit au silence sans craindre que la portée de ce droit ne soit réduite à une peau de chagrin, et par conséquent, d'être sanctionné pour ne pas avoir collaboré avec l'administration.

En l'espèce, l'ISI avait interpellé des contribuables dans le cadre d'une demande de renseignement suite à la prise de connaissance de documents relatif à la KBLux. La fraude fiscale suspectée était susceptible d'entraîner, dans le chef des redevables, des poursuites pénales ou l'application de sanctions administratives ayant un caractère indéniablement répressif.

La solution dégagée par la Cour d'appel de Liège doit être appliquée à chaque fois que l'administration notifie préalablement à un contribuable, en ap-

Le contribuable peut invoquer le droit au silence et l'administration ne peut sanctionner l'absence de transmission de renseignements relatifs à la fraude, ni en appliquant une sanction administrative à caractère répressif ni en faisant usage de ses différents pouvoirs exorbitants.

plication de l'article 333 CIR, des indices de fraude fiscale à son encontre, justifiant d'une prolongation des délais d'investigation. Dans cette hypothèse, en effet, la fraude fiscale suspectée est susceptible d'entraîner des poursuites pénales ou l'application de sanctions administratives à caractère répressif.

Le contribuable peut dès lors, dans ce cas, invoquer le droit au silence et l'administration ne peut sanctionner l'absence de transmission de renseignements relatifs à la fraude, ni en appliquant une sanction administrative à caractère répressif ni en faisant usage de ses différents pouvoirs exorbitants.

Le droit de se taire l'emportera ainsi souvent sur le devoir de collaborer : le pot de fer n'a qu'à bien se tenir...

Marie BENTLEY



Perception de loyers et réalisation de plus-value immobilières : quelle qualification leur apporter ?

Deux époux commerçants (marchands ambulants d'articles de textile) étaient propriétaires de plusieurs biens immobiliers pour lesquels ils percevaient des loyers. Ces époux avaient également cédé certains biens immobiliers, réalisant de ce fait des plus-values.

Outre leur maison d'habitation, que les époux habitaient encore au jour du litige, ceux-ci avaient acquis quatre autres maisons, dont l'une en indivision à concurrence de 50%, un immeuble et deux flats d'étudiants entre les années 1989 et 1993.

Trois des maisons, respectivement acquises en 1989 et 1990, avaient été cédées, en 1993, 1994 et 1995, soit 4 ou 5 ans après leur acquisition.

Les différents biens immobiliers avaient par ailleurs été mis en location, à l'exception de la maison d'habitation.

L'administration fiscale, avisée de ces cessions et mises en location, avait estimé que l'ensemble des revenus des biens immobiliers (loyers et plus-values) constituait des bénéfices d'une activité professionnelle et devaient être imposés comme tels, en raison du nombre important des acquisitions immobilières, du recours systématique à l'emprunt et de la revente de certains immeubles avec plus-value.

Devant la Cour d'appel de Bruxelles, les époux soutenaient que les revenus immobiliers perçus relevaient de la gestion normale de leur patrimoine privé, et ne pouvaient en aucun cas être qualifiés ni de revenus professionnels, ni de revenus divers.

Les époux faisaient en outre valoir que, petits indépendants, ils s'étaient constitués un patrimoine immobilier privé " sûr ", afin de s'assurer des revenus de pension.

Relevant toutefois que les époux avaient acquis, au moyen d'emprunts, sept immeubles sur une période de quatre ans, pour en revendre une grande partie

L'administration fiscale considère parfois que les revenus issus d'opérations immobilières mises en œuvre par des contribuables sont qualifiables en revenus professionnels et imposables à ce titre.

dans un délai bref, et mettre en location le surplus, la Cour d'appel de Bruxelles, par son arrêt du 7 novembre 2008, a considéré que la constitution du patrimoine immobilier des époux ne résultait pas d'une épargne personnelle, ni encore d'une acquisition par succession ou donation, mais procédait, au contraire, d'une prise de risque, les loyers tirés des immeubles étant destinés à financer le remboursement des emprunts.

Suivant l'argumentation soulevée par l'administration fiscale, la Cour d'appel a considéré que le nombre important de locataires avait dû nécessiter des actes de gérance suivis, tels que la mise en location, la conclusion de baux, la gestion des travaux d'entretien et de réparation, le recouvrement des loyers, la gestion des litiges locatifs, ... pour l'accomplissement desquels les époux, à tout le moins l'un d'eux, avaient accordé le temps nécessaire. La Cour a également relevé le fait que l'activité de marchands ambulants avait généré peu de bénéfices au cours des périodes imposables en cause, par rapport aux revenus du patrimoine immobilier des époux, de sorte que ces derniers avaient tiré la plus grande partie de leurs revenus de ce patrimoine.

La Cour a enfin souligné que l'un des époux était administrateur d'une société dont l'objet social était notamment l'acquisition, la vente, la rénovation et la location

d'immeubles, de sorte qu'il disposait des compétences requises dans le secteur immobilier.

En conséquence, la Cour d'appel de Bruxelles a validé la qualification professionnelle des revenus de l'activité immobilière des époux.

Cet arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles rappelle la difficile démarcation entre la gestion normale d'un patrimoine privé, les revenus divers et les revenus professionnels.

Ce n'est que lorsque l'opération excède les limites de la gestion normale d'un patrimoine privé, ce que doit prouver l'administration, que le revenu de l'activité peut être qualifiable en revenu divers, et imposé à ce titre (au taux distinct de 33%).

C'est généralement dans le cadre des opérations relatives aux biens immobiliers que la distinction entre gestion normale d'un patrimoine privé et opération spéculative occasionnelle semble poser le plus de difficulté.

Il est plus rare que, comme en l'espèce, l'administration fiscale considère que les revenus issus d'opérations immobilières mises en œuvre par des contribuables sont qualifiables en revenus professionnels et imposables à ce titre.

“

Encore faut-il toutefois que l'on soit en présence d'une réelle occupation lucrative, soit d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle qui présente un caractère professionnel...

”

Encore faut-il toutefois que l'on soit en présence d'une réelle occupation lucrative, soit d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle qui présente un caractère professionnel...

Or, dans l'espèce soumise à la Cour d'appel de Bruxelles, si l'on peut comprendre, à défaut d'admettre, que la Cour ait validé une imposition des revenus immobiliers perçus au titre de revenus divers, mettant en évidence l'existence d'une spéculation, il est douteux de considérer que les loyers et plus-values obtenus par les deux époux puissent être qualifiés de revenus d'une occupation lucrative... En effet, l'administration fiscale ne peut se baser sur le fait que l'activité réelle d'un contribuable a généré moins de bénéfices au cours de la période litigieuse que les revenus du patrimoine immobilier pour considérer qu'en réalité l'activité professionnelle de ce contribuable est constituée par les opérations immobilières mises en œuvre.

Mélanie DAUBE



La taxation d'office n'autorise pas l'arbitraire

Lorsqu'un contribuable fait obstacle au travail de l'administration et/ou complique l'établissement de l'assiette imposable, le législateur a offert à l'administration la possibilité d'établir une taxation d'office sur le montant des revenus présumés.

Conformément à l'article 351 du CIR, l'administration peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer, eu égard aux éléments dont elle dispose, notamment lorsque le contribuable n'a remis aucune déclaration d'impôts ou l'a remise tardivement.

Lorsqu'il est procédé à la taxation d'office, la charge de la preuve est renversée, c'est-à-dire que la taxation établie d'office est présumée être correcte, à moins que (i) le contribuable n'en apporte la preuve contraire et/ou (ii) le contribuable ne prouve que l'assiette imposable a été établie de manière arbitraire par l'administration.

La Cour d'appel d'Anvers donne raison au contribuable dans l'affaire suivante : elle a récemment décidé que l'administration avait agi de manière arbitraire en ne tenant pas compte, au moment de l'établissement de la cotisation, des coûts salariaux,

“

La Cour d'appel va donner raison aux contribuables : puisque le caractère arbitraire doit être contrôlé au regard des éléments dont le fonctionnaire taxateur disposait au moment de l'établissement de la taxation et dès lors que le dossier de l'administration contenait la déclaration d'impôts tardive, ainsi que certaines pièces justificatives relatives aux revenus et dépenses du contribuable, il s'avère par conséquent que l'administration, au moment de l'établissement de la cotisation, était au courant des éléments précités et qu'elle a, partant, procédé de manière arbitraire à l'établissement de la cotisation.

”

des amortissements et des coûts d'emprunts dont elle avait eu connaissance lors de l'établissement de la cotisation, même si ces éléments ne lui avaient été communiqués que dans une déclaration tardive, après l'envoi d'un avis de taxation d'office (Anvers, 6 janvier 2009).

En l'espèce, il s'agissait d'un litige à l'impôt des personnes physiques dans lequel les contribuables n'avaient introduit aucune déclaration d'impôts pour l'exercice d'imposition en question.

L'administration avait ensuite envoyé un avis de taxation d'office dans lequel elle annonçait qu'elle allait procéder d'office à l'établissement de la cotisation en raison du montant des revenus imposables qu'elle pouvait présumer.

Une déclaration tardive avait été introduite par les contribuables, mais l'administration avait établi l'impôt comme elle l'avait projeté dans l'avis de taxation d'office.

Dans leur réclamation, les contribuables renvoyaient aux éléments déclarés certes tardivement. La réclamation a été déclarée irrecevable et le direc-

teur régional a considéré que la taxation n'était pas susceptible de révision.

Au cours de la procédure judiciaire, les contribuables ont fait valoir que l'assiette fiscale avait été établie arbitrairement, dès lors que l'administration n'avait pas tenu compte des éléments qu'elle connaissait ou pouvait connaître.

La Cour d'appel va donner raison aux contribuables : puisque le caractère arbitraire doit être contrôlé au regard des éléments dont le fonctionnaire taxateur disposait au moment de l'établissement de la taxation et dès lors que le dossier de l'administration contenait la déclaration d'impôts tardive, ainsi que certaines pièces justificatives relatives aux revenus et dépenses du contribuable, il s'avère par conséquent que l'administration, au moment de l'établissement de la cotisation, était au courant des éléments précités et qu'elle a, partant, procédé de manière arbitraire à l'établissement de la cotisation.

La taxation d'office est donc annulée pour cause d'arbitraire.

Jonathan CHAZKAL



Quand la Commission d'enquête aime la délation

La Commission parlementaire d'enquête sur la fraude fiscale a produit un travail qui, sur de nombreux aspects, est d'une rare médiocrité. Ce n'est pas une nouveauté en matière de travail parlementaire.

Mal inspirée par un petit nombre de fonctionnaires extrémistes - les seuls qu'elle ait daigné entendre -, elle s'en prend, par plusieurs recommandations, particulièrement aux conseillers des contribuables, qui sont évidemment les principaux adversaires de ces mêmes fonctionnaires lorsqu'ils outrepassent leur fonction.

Ainsi, une mesure proposée, à titre de recommandation, par la Commission, est d'obliger les conseillers des contribuables, y compris les avocats (!) à "collaborer à la lutte contre la fraude en instaurant des règles de rapportage (obligation d'informer les autorités par exemple quand leurs clients mettent en place des constructions fiscales dans un paradis fiscal et en les obligeant à dénoncer la fraude fiscale et organisée auprès de la CETIF" (Recommandation n° 48).

Les autorités aiment beaucoup la délation, ces derniers temps,

notamment en matière de fraude fiscale.

La Commission doit toutefois être particulièrement mal informée puisqu'elle paraît ignorer superbement l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle, le 23 janvier 2008, qui, même en matière de blanchiment d'argent, censure toute mesure qui obligerait les avocats, non seulement dans le cadre de leur activité de défenseur, mais aussi dans celle de conseiller, à dénoncer leurs clients. Le Conseil d'Etat de France s'est d'ailleurs prononcé récemment dans le même sens.

Ce qui vaut en matière de blanchiment, doit évidemment prévaloir encore bien plus pour des opérations de nature fiscale.

Il serait non seulement déraisonnable, mais contraire à la Constitution et aux engagements de la Belgique en matière de droits de

Si le législateur devait suivre ces recommandations, il ne pourrait se heurter qu'à une annulation par la Cour constitutionnelle, et à une condamnation par la Cour Européenne des Droits de l'Homme. On peut par ailleurs difficilement imaginer que, quel que soit le texte voté, un avocat digne de ce nom s'incline devant une législation qui suivrait une recommandation aussi "scélérate". Ce dernier terme, est celui qu'avait choisi, à juste titre, un ancien bâtonnier de Bruxelles pour stigmatiser les velléités d'obliger les avocats à dénoncer leurs clients en matière de blanchiment, ce qu'écarta précisément l'arrêt cité ci-dessus de la Cour constitutionnelle.

Inès WOUTERS



“

Il serait non seulement déraisonnable, mais contraire à la Constitution et aux engagements de la Belgique en matière de droits de l'homme, d'obliger des avocats à dénoncer leurs clients, et à en faire des "rapporteurs" comme le recommande, en toutes lettres, la Commission.

”

l'homme, d'obliger des avocats à dénoncer leurs clients, et à en faire des "rapporteurs" comme le recommande, en toutes lettres, la Commission.

Le principe de sécurité juridique en matière fiscale et la responsabilité du fisc

Depuis que la Cour de cassation a jugé dans son arrêt du 27 mars 1992 que l'administration fiscale était, elle aussi, tenue de respecter les “*principes dits de bonne administration*” lorsqu'elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation, les contribuables invoquent fréquemment ces principes dans le cadre de litiges fiscaux.

Ces principes, qui constituent l'expression du devoir général de diligence et de prudence dans le chef des autorités publiques, contiennent également le droit à la sécurité juridique. Ce droit implique traditionnellement que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite et d'administration dans le chef des autorités.

Là où l'application de ce principe de confiance avait été admise à l'origine de manière assez large dans la jurisprudence (par exemple lorsque l'administration modifiait sa position après des années de tolérance en matière de factures irrégulières quant à leur

forme), l'attitude des cours et tribunaux est actuellement plutôt restrictive, ainsi qu'il ressort de l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 18 décembre 2008.

Dans cette affaire, le contribuable avait eu des échanges avec le contrôleur en chef des impôts quant au caractère imposable ou non d'un capital versé du chef d'un contrat d'assurance-vie.

L'administration fiscale avait informé - par écrit - le contribuable que le capital n'était pas imposable au titre de pension, alors qu'en réalité il s'avère qu'il l'était.

Le capital versé a donc été soumis à une imposition supplémentaire.

Le contribuable invoque devant le juge la violation du principe de la sécurité juridique, dès lors qu'il s'est fondé sur les renseignements qu'il avait obtenus de l'administration.

La Cour d'appel de Bruxelles rappelle dans son arrêt du 18 décembre 2008 que les services publics doivent en principe respecter les attentes qu'ils font naître de manière légitime dans le chef du contribuable. Néanmoins, elle estime que ce droit n'est pas absolu, et qu'il ne peut conduire à une action qui va à l'encontre de la loi.

La Cour suit ainsi la jurisprudence de la Cour de cassation, qui avait déjà écarté dans un arrêt

du 3 novembre 2000 la force obligatoire d'un accord conclu par l'administration fiscale qui octroyait au contribuable certains avantages contraires à la loi.

Le droit à la sécurité juridique

“ En l'espèce, l'intéressé avait en effet également introduit une demande en dommages et intérêts pour faute, et la Cour d'appel lui donne raison sur ce point : elle estime que l'administration a commis une faute par laquelle le contribuable a subi un dommage. ”

ne peut, selon la Cour, avoir pour conséquence que d'éventuels renseignements fautifs fournis par l'administration empêchent l'administration de pouvoir appliquer la loi lors de l'établissement de l'impôt. Le capital versé peut donc être imposé au titre de pension dans le chef du contribuable.

Cependant, cela ne doit pas signifier que le contribuable se trouve complètement démuné dans l'hypothèse où il se serait légitimement basé sur un comportement (fautif) de l'administration fiscale.

En l'espèce, l'intéressé avait en effet également introduit une de-

mande en dommages et intérêts pour faute, et la Cour d'appel lui donne raison sur ce point : elle estime que l'administration a commis une faute par laquelle le contribuable a subi un dommage.

Selon la Cour, aucune disposition constitutionnelle ou légale, ni aucun principe général de droit ne dispense les autorités administratives de l'obligation d'indemniser le dommage causé à autrui par leur faute dans l'exercice de leurs fonctions. Il en va de même en matière fiscale.

Certes, le principe de la sécurité juridique est donc interprété de manière plutôt restrictive à l'heure actuelle, mais le contribuable peut en compenser les effets préjudiciables en réclamant des dommages et intérêts en raison d'une faute commise par les autorités.

Pitou VAN HISSENHOVEN



Sociétés de liquidités : le fisc perd encore

Alors que certains de ses fonctionnaires continuent à raconter partout que toutes les personnes impliquées dans des affaires dites de "sociétés de liquidités" sont des fraudeurs, l'administration vient de perdre un nouveau procès devant la Cour de cassation.

Dans l'affaire d'un couple qui avait vendu les actions de sa société, contrôlée depuis une longue période, à des acquéreurs qui n'étaient intéressés que par les liquidités détenues par la société, la Cour d'appel de Bruxelles avait décidé que la plus-value n'était pas imposable. Elle se basait sur le célèbre arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 2006, suivant lequel, dans ce cas, seul le surprix éventuel, correspondant à la différence entre le prix obtenu et le prix du marché, peut éventuellement être imposé à titre de revenus divers, et ce uniquement si l'opération sort de la gestion normale d'un patrimoine privé. En d'autres termes, c'est à tort que le fisc, dans cette affaire là, comme dans des centaines d'autres, a imposé les vendeurs sur la plus-value totale réalisée.

Obstiné, le fisc s'est pourvu en cassation, malgré la jurisprudence défavorable pour lui qui se généralise. Mal lui en a pris puisque la Cour de cassation a purement et simplement confirmé sa position antérieure, par un arrêt du 30 avril 2009.

Rappelons néanmoins que depuis le 12 janvier 2009, et en raison d'une modification légale, la totalité de la plus-value peut être imposée, pour autant que le fisc démontre que l'opération sort de la gestion normale d'un patrimoine privé. Le seul fait que l'acheteur recherche un avantage fiscal ne suffit à notre avis pas pour qu'il en soit ainsi.

Thierry AFSCHRIFF



C'est à tort que le fisc, dans cette affaire là, comme dans des centaines d'autres, a imposé les vendeurs sur la plus-value totale réalisée.

Titres hérités, crise boursière et déclaration de succession

Dans le cadre d'une succession, l'évaluation - en tant qu'actifs imposables - des valeurs mobilières répond aux règles suivantes.

D'une façon générale, les droits de succession sur les titres mobiliers sont calculés sur la base de leur valeur vénale au jour du décès, conformément au principe énoncé par l'article 19, alinéa 1er, du Code des droits de succession.

Aux termes de cette disposition, *“ la valeur imposable des biens composant l'actif de la succession d'un habitant du Royaume et des immeubles assujettis au droit de mutation par décès est la valeur vénale au jour du décès, à estimer par les déclarants ”*.

Telle est notamment la règle pour les effets non cotés, qui doivent être évalués à leur valeur réelle arrêtée à la date du décès.

Il existe des exceptions au principe. Ces exceptions sont énu-

mérées par les articles 21 et suivants du Code des droits de succession.

L'une de ces exceptions concerne les “ effets publics ”.

Pour de tels titres, l'évaluation se fait au moyen du prix courant, c'est-à-dire au cours moyen mensuel. Toute autre évaluation est exclue.

La cotation au prix courant est le montant à mentionner dans la déclaration de succession pour ces actions et obligations. En principe, l'on utilise le prix courant publié le mois qui suit celui du décès, les héritiers et légataires pouvant également se référer au prix courant d'un des deux mois suivants.

Ce mode d'évaluation présente l'avantage de lisser les écarts de cours, ce qui est important lorsqu'on hérite, par exemple, de titres spéculatifs soumis à de fortes variations de cours d'un jour à l'autre.

Le mois choisi doit être expressément indiqué dans la déclaration de succession. Ce choix ne peut porter que sur un seul prix courant. Il n'est donc pas possi-

ble d'évaluer certains titres sur la base du prix courant d'un mois avantageux et d'autres titres en fonction du prix courant d'un autre mois. Ce procédé de “ panachage ” n'est pas autorisé par le Code des droits de succession. La récente crise boursière a conduit à adapter les règles applicables, pour la Région de Bruxelles Capitale, à l'évaluation de valeurs mobilières devant être déclarées dans cette Région.

C'est plus précisément une ordonnance du 19 mars 2009 qui modifie le Code des droits de succession, en vue de protéger les héritiers de titres boursiers dévalorisés.

En ce qui concerne les effets publics, le choix est désormais donné au déclarant, entre cinq prix courants (le prix courant des premier, deuxième, troisième, quatrième et cinquième mois suivant le décès).

Le choix opéré doit être indiqué dans la déclaration de succession et ne peut porter que sur un seul prix courant, qui s'appliquera à toutes les valeurs délaissées.

L'ordonnance bruxelloise introduit par ailleurs une règle d'évaluation spécifique pour certains autres titres.

L'assouplissement pour les titres publics et la nouvelle réglementation pour certains autres titres ne s'applique, en principe, qu'aux

“ La récente crise boursière a conduit à adapter les règles applicables, pour la Région de Bruxelles Capitale, à l'évaluation de valeurs mobilières devant être déclarées dans cette Région. ”

successions ouvertes entre le 1er mai 2008 et le 31 décembre 2009.

Les héritiers qui auraient déjà déposé leur déclaration de succession avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 19 mars 2009 sont autorisés à utiliser les modes d'évaluation spécifiques et à revoir les valeurs initialement déclarées. Pour ce faire, ces héritiers doivent déposer une nouvelle déclaration de succession, au sens de l'article 37 du Code des droits de succession.

Cette nouvelle déclaration sera considérée comme une demande de remboursement de droits de succession indûment payés.

Des législations du même type sont également entrées en vigueur en Région wallonne et en Région flamande.

Olivier NEIRYNCK



Présomptions : la comptabilité d'un tiers n'est pas un fait connu

Dans le cadre de la procédure de taxation, l'administration est autorisée par la loi à apporter la preuve de l'existence de revenus imposables de différentes manières, parmi lesquelles figure la preuve par présomption.

En se fondant sur certains éléments de fait, l'administration peut ainsi déduire, sur base d'un raisonnement qui doit être logique, qu'il existe dans le chef du contribuable des revenus imposables, par hypothèse non déclarés.

Cette appréciation, par l'administration, de la preuve par présomption est bien entendu soumise au contrôle du juge qui, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation, doit vérifier d'une part si les éléments sur lesquels se fonde l'administration sont bien des faits connus susceptibles, légale-

ment, de fonder une présomption, et d'autre part, si le raisonnement adopté par l'administration est susceptible de justification et dénué d'arbitraire.

Le point de départ de la présomption est le fait connu.

Bien souvent, on constate que l'administration considère comme un fait connu, un fait qui n'est en réalité pas certain, mais qui est simplement tenu pour avéré - par l'administration.

Or, le fait connu ne peut être qu'un fait qui ne demande pas de preuve supplémentaire de son existence ; à défaut, la taxation serait illégale, car, suivant la règle bien connue, "*présomption sur présomption ne vaut*".

Ainsi, l'administration ne peut fonder une présomption sur un fait dont l'existence est déjà elle-même présumée ou supposée. Bien que ces principes soient bien établis de manière théorique, on constate souvent, en pratique, une dérive certaine dans la manière utilisée par l'administration pour appliquer la preuve par présomption, essentiellement parce que les contribuables et l'administration n'ont pas la même définition du "*fait connu*".

Par exemple, il arrive très fréquemment que lors d'un contrôle de la situation fiscale d'un contribuable, l'administration

“
Par principe, une information provenant d'un tiers, ne présente pas le degré de certitude requis pour être opposée au contribuable et constituer un fait connu susceptible de fonder une présomption de manière légale.
 ”

“

Un élément extrait de la comptabilité d'un tiers, ou une déclaration d'un tiers, ne peut donc constituer un fait connu susceptible de fonder une présomption ; il s'agit tout au plus d'une donnée à vérifier.

découvre des éléments qui lui permettent de supposer qu'un autre contribuable, dont la situation ne fait pas l'objet du contrôle en cours. Ces éléments conduisent l'administration à faire état, auprès de ce contribuable, de la comptabilité du tiers, afin de démontrer dans le chef de celui-ci, l'existence de revenus imposables qu'il aurait omis de déclarer. L'administration considère dans ces cas que parce qu'elles proviennent de tiers, ces données ne peuvent être contestées, et doivent se voir reconnaître une force probante telle qu'elles peuvent être considérées comme un fait connu, pour l'application de la preuve par présomption.

Dans ce cas, le contribuable se doit de contester la valeur probante des documents issus de la comptabilité d'un tiers - et ce même si, dans les faits, le contribuable n'a pas de raison particulière de douter de la bonne foi de ce tiers ou de la valeur probante de cette comptabilité.

Par principe, cette information, provenant d'un tiers, ne présente en effet pas le degré de certitude requis pour être opposée au con-

tribuable et constituer un fait connu susceptible de fonder une présomption de manière légale.

Un élément extrait de la comptabilité d'un tiers, ou

” une déclaration d'un tiers, ne peut donc constituer un fait connu susceptible de fonder une présomption ; il s'agit tout au plus d'une donnée à vérifier.

Dans un cas d'espèce tranché récemment par le tribunal de première instance de Mons, il était question d'un exploitant HORECA qui s'était vu opposer par l'administration la différence entre le nombre de kilos de déchets déclarés par lui pour un exercice donné (210 kg), et le nombre de kilos de déchets dont l'enlèvement avait été facturé par une firme spécialisée (plus du double).

Cette considération se fondait sur des bons de reprise transmis par la société spécialisée dans l'enlèvement de déchets.

Dans la mesure où il s'agissait des seuls éléments présentés par l'administration pour asseoir la taxation, le tribunal a, à bon droit, annulé la taxation pour violation des règles de preuve par l'administration.

Séverine SÉGIER



Proposition de loi visant à supprimer les privilèges et les hypothèques du fisc

Dans bon nombre de faillites, on constate que les créanciers ordinaires ne récupèrent rien de leurs créances. En revanche, le Trésor public jouit d'un privilège lui permettant de récupérer toute dette fiscale par priorité. En matière d'impôts sur les revenus et de TVA, l'administration fiscale dispose d'un privilège général. L'assiette de ce privilège porte sur l'ensemble du patrimoine mobilier du redevable. En outre, le privilège s'étend subsidiairement aux droits des créanciers hypothécaires sur ces biens. Une protection similaire est offerte en matière de douanes et accises.

“

Les privilèges du fisc reviennent à faire supporter le poids de l'échec du commerçant failli sur l'ensemble des créanciers ordinaires, qui sont le plus souvent les fournisseurs, c'est-à-dire d'autres acteurs économiques.

”

Les privilèges du fisc reviennent à faire supporter le poids de l'échec du commerçant failli sur l'ensemble des créanciers ordinaires, qui sont le plus souvent les fournisseurs, c'est-à-dire d'autres acteurs économiques.

Afin de tendre à l'égalité entre les citoyens et les pouvoirs publics, des parlementaires Open-VLD ont déposé, le 29 octobre 2008, une proposition de loi qui vise à supprimer les privilèges et les hypothèques du fisc.

Selon les auteurs, *“ cette mesure renforcera non seulement le sentiment de justice, mais profitera aussi à l'esprit d'entreprise. Le risque d'être confronté à un débiteur totalement insolvable dont l'actif a été prélevé par l'administration fiscale devrait en grande partie disparaître. Cela pourra permettre un financement plus important des indépendants et des entreprises au moyen de crédits (de fournisseurs). On peut en effet partir du principe que la diminution du nombre de privilèges généraux entraînera une augmentation des pourcentages d'indemnisation pour les créanciers. ”*

La proposition de loi est actuellement en discussion au niveau de la commission parlementaire. La Fédération des Entreprises de Belgique, entendue par la commission de droit commercial de la Chambre, s'est prononcée positivement en faveur de cette proposition de loi.

Notons qu'en Allemagne et en Angleterre, les privilèges du fisc après faillite ont également été restreints par de récentes modifications de la loi.



Aurélie BLAFFART

L'arrêt de la Cour de cassation en matière de location suivie de sous-location : un coup dans l'eau

Nous nous sommes déjà souvent fait l'écho, dans ces colonnes, de la jurisprudence relative à l'intéressante construction *“ location suivie de sous-location ”* qui peut être adoptée par les personnes physiques dans le but d'optimiser de manière aisée leur situation fiscale, lorsqu'ils sont propriétaires d'un immeuble qu'ils louent à une société, par exemple à leur société professionnelle.

Chacun est gagnant dans ces structures, à l'exception du fisc, qui a toujours vu d'un très mauvais œil cette construction pourtant parfaitement légale.

Dans un premier temps, il s'y est attaqué sur base de la thèse de la simulation, et lorsque les contribuables n'avaient pas respecté les règles du jeu, il est arrivé que l'administration se voie, à bon droit, donner raison par les cours et tribunaux.

Pendant, lorsque les contribuables respectaient correctement les règles du jeu, à savoir les relations juridiques existant entre eux, l'administration se retrouvait impuissante.

Elle a alors attaqué cette construction sur base de l'article 344, §1er du code, la fameuse disposition anti-évitement, moyen de preuve tout à fait particulier qui autorise l'administration à donner à des actes ou à des opérations conclus par les parties de manière parfaitement valable, une autre qualification, exacte en droit, si la qualification choisie par les parties avait pour but d'éviter l'impôt.

L'application de cet article requiert la réunion d'une série de conditions qui le rend, dans la plupart des cas, inadéquat, malgré sa formulation large.

La cour de cassation a eu à se prononcer à plusieurs reprises au sujet de l'application de cette disposition générale anti-évitement de l'impôt.

Un arrêt de la cour de cassation prononcé en décembre 2008 a confirmé un arrêt prononcé par la cour d'appel de Liège en défaveur du contribuable ; la cour d'appel de Liège avait en effet considéré que l'article 344, §1er était applicable, dans la cause qui lui avait été soumise, à la construction de location suivie de sous-location.

La cour d'appel avait ainsi, au mépris de toutes les règles d'application de l'article 344, §1er, considéré que l'administration fiscale avait requalifié à bon droit ce mécanisme de location -sous-

location en un “ simple ” contrat de location des lieux par le contribuable propriétaire, directement à l’exploitant, faisant ainsi purement et simplement abstraction de deux relations juridiques, celle existant entre le bailleur et le locataire principal, et celle existant entre ce dernier et le sous-locataire.

“ Les contribuables devront veiller à ne pas perdre de vue que cet arrêt de la cour de cassation n’ajoute en réalité rien au débat concernant l’application de l’article 344, §1er aux opérations de location suivie de sous-location, puisqu’il s’est contenté de rappeler que les juges du fond devaient vérifier l’adéquation des effets juridiques entre la qualification donnée par les parties et celle que l’administration propose de lui substituer. ”

L’arrêt de la cour d’appel de Liège était éminemment critiquable : il a décidé que lorsque le fisc constate qu’un mécanisme de location – sous-location avec le concours de tierces personnes avait pour but d’éviter l’impôt ou d’en réduire la charge, il pouvait invoquer la disposition anti-évitement et requalifier les conventions en un seul contrat de location.

La cour d’appel a en effet considéré que la similarité exigée en pareille circonstance entre les ef-

fets de l’opération nouvellement qualifiée et ceux de l’opération initialement qualifiée était présente, et la cour d’appel s’est bien entendu empressée d’ajouter qu’elle décidait ainsi en fonction des données de l’espèce qui lui avaient été soumises. Elle a encore ajouté qu’il était permis de considérer, toujours dans le cas d’espèce qui lui avait été soumis, que la location principale et la sous-location pouvaient être requalifiées en un seul contrat de location, tout en respectant les effets des actes.

Face à un arrêt rédigé de telle manière, la cour de cassation n’a pu que le confirmer, et ce alors que le pourvoi critiquant la manière dont la cour d’appel avait interprété les conventions conclues, dans les faits, par les parties : la cour d’appel n’avait manifestement pas eu une lecture correcte des actes conclus entre les parties.

La Cour de cassation n’est cependant pas autorisée, en vertu de la compétence qui lui est accordée par la loi, à revenir sur les considérations de faits de la cour d’appel ; le contrôle de la cour de cassation ne s’étend pas aux faits et par conséquent, l’eût-elle voulu, elle n’aurait pu casser cet arrêt sur cette base.

Il faut s’attendre à une nouvelle vague de contestations des opérations de location suivie de sous-location, sur base de cet arrêt favorable

à l’administration (puisque l’arrêt de la cour d’appel, défavorable au contribuable, ne fut pas cassé). L’administration ne manquera pas de faire savoir aux contribuables concernés que la cour de cassation a conforté sa position.

Les contribuables devront veiller à ne pas perdre de vue que cet arrêt de la cour de cassation n’ajoute en réalité rien au débat concernant l’application de l’article 344, §1^{er} aux opérations de location suivie de sous-location, puisqu’il s’est contenté de rappeler que les juges du fond devaient vérifier l’adéquation des effets juridiques entre la qualification donnée par les parties et celle que l’administration propose de lui substituer.

Ceci avait déjà été dit et cet arrêt de la cour de cassation ne nous apprend donc rien par rapport aux arrêts antérieurs déjà prononcés sur cette question.

Il ne pourrait en tout état de cause pas être déduit de l’existence de cet arrêt de la cour de cassation que la juridiction suprême du pays condamnerait les constructions de location suivie de sous-location ; en réalité, cet arrêt, loin d’être un arrêt de principe, n’est qu’un témoignage de plus du fait que la cour de cassation, limitée par sa mission légale, ne peut vérifier ce que les cours d’appel décident en fait, et non en droit.

Fusions et scissions : un motif propre aux actionnaires peut justifier l'exonération

Depuis 2009, les fusions et scissions de sociétés peuvent bénéficier d'un régime de neutralité fiscale pour autant qu'elles n'aient pas comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale. Auparavant, elles devaient répondre à des "besoins légitimes de caractère financier ou économique".

Cette notion de "besoins légitimes", qui n'est pas propre à la matière des fusions/scissions, signifie, en substance, que l'opération ne peut être motivée par de seules considérations fiscales.

Depuis longtemps, l'administration fiscale adopte une vision très restrictive de cette condition.

Le SDA (l'ancienne Commission des rulings) a ainsi fait savoir que le critère des besoins légitimes ne pouvait, selon lui, s'apprécier que dans le chef de la personne qui revendiquait le bénéfice de la neutralité : s'agissant de fusions et scissions, seuls les besoins des sociétés fusionnées ou scindées pourraient donc entrer en ligne de compte.

Cette exigence ne repose sur aucun fondement légal.

Statuant sur renvoi après cassation, la Cour d'appel de Gand a eu l'occasion de le confirmer récemment. Par son arrêt du 27 janvier 2009, la Cour d'appel énonce qu'un motif légitime propre aux actionnaires des sociétés scindées peut suffire à justifier l'application du régime de neutralité des scissions.

A titre de besoins légitimes, la Cour valide plus précisément la circonstance que le patrimoine et les activités de la société scindée seront mieux adaptés aux intérêts respectifs des deux groupes d'actionnaires. La précision est d'importance.

L'arrêt du 27 janvier 2009 est également important en ce qu'il confirme, après l'arrêt de la Cour de cassation du 13 décembre 2007, que c'est à l'administration fiscale de prouver que l'opération a comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale et que, donc, le régime de neutralité prévu par la loi ne peut s'appliquer.

Dans la même affaire, la Cour de cassation, avait en effet décidé que c'était à l'administration fiscale - qui invoquait que le contribuable avait agi dans le but d'éluder l'impôt puisqu'il ne prouvait pas l'existence d'un motif

économique valable - de prouver l'absence d'un tel motif.

Devant la juridiction de renvoi, l'administration fiscale soutenait que la Cour de cassation s'était méprise sur la charge de la preuve. L'administration demandait à la Cour d'appel de poser une question préjudicielle

“

La Cour d'appel de Gand n'a pas estimé nécessaire de poser une question préjudicielle à la Cour de justice. A cet égard, elle relève que c'est à l'administration d'apporter la preuve de ses affirmations. De telles opérations, soumises au régime de la directive sur les fusions, sont censées reposer sur des motifs économiques valables et c'est à l'autorité fiscale qu'il appartient de prouver le contraire.

”

à la Cour de justice des communautés européennes, arguant que si le fisc devait démontrer l'absence de motif économique valable, sa tâche serait impossible, s'agissant de la preuve d'un fait négatif.

La Cour d'appel de Gand n'a pas estimé nécessaire de poser une question à la Cour de justice. A cet égard, elle relève que c'est à l'administration d'apporter la preuve de ses affirmations. De

telles opérations, soumises au régime de la directive sur les fusions, sont censées reposer sur des motifs économiques valables et c'est à l'autorité fiscale qu'il appartient de prouver le contraire.

Le lecteur se réjouira de la jurisprudence, qui recadre ainsi les conditions légales du régime de la neutralité fiscale des fusions et scissions et censure l'interprétation et la portée données par le Service des Décisions Anticipées à la condition de besoins légitimes.

Reste maintenant à l'administration à revoir sa copie...

Pascale HAUTFENNE



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Aurélie Blaffart
Marie Bentley
Mélanie Daube
Inès Wouters
Jonathan Chazkal
Muriel Igalson
Olivier Neyrinck
Pitou Van Hissenhoven
Martin Van Beirs

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