



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 75 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - avril 2011 - info@idefisc.be

### Editorial

## Le nouveau danger : un impôt des sociétés européen

La Commission européenne tente actuellement de profiter des circonstances économiques difficiles traversées par certains Etats membres pour imposer son projet de détermination d'une base imposable unique à l'impôt des sociétés dans les différents pays de l'Union.

Il s'agit, à ce stade, de fixer, en matière d'impôt des sociétés, d'une manière uniforme et obligatoire, pour chacun des pays, des règles précisant tout ce qui est imposable, et ce qui est déductible, dans quelles conditions, moyennant quels planchers et plafonds. L'ambition de la bureaucratie bruxelloise est qu'en la matière, plus rien ne lui échappe, à l'exception, sans doute temporairement, des taux d'impôt eux-mêmes.

C'est déjà ce qui se passe en TVA, où toutefois les taux sont encadrés dans des « fourchettes » comportant un minimum et un maximum.

Le véritable objectif de la Commission, et des Etats qui la soutiennent, est, à moyen terme, de mettre fin à toute concurrence fiscale entre les Etats. L'essentiel de cette concurrence, salutaire pour les contribuables, serait d'ailleurs déjà éliminé même si les taux restaient une prérogative nationale, parce que c'est en général au niveau des déductions, ou des règles de détermination

de la base imposable, que les Etats peuvent agir efficacement pour attirer des investissements ou simplement soulager le fardeau fiscal de leurs entreprises.

Le projet européen a donc, par la suppression de toute concurrence fiscale, comme objectif et comme effet certain d'augmenter encore la pression fiscale dans un continent qui est le plus taxé au monde, et qui doit son déclin actuel au poids excessif des Etats.



Thierry AFSCRIFT





## Les coups de griffe de l'ours

### De la rage taxatoire à l'inquisition

Il fut un temps où un certain parti politique, qui n'était pas encore un mouvement, affirmait défendre les libertés des citoyens et le faisait parfois. A cette époque, ses membres prononçaient de vibrants et convaincants discours dans les assemblées parlementaires pour défendre le secret bancaire en matière fiscale, et s'élevaient à très juste titre contre les abus commis par certains fonctionnaires fiscaux. Plus tard, le plus brillant de ses dirigeants stigmatisait la « rage taxatoire » des gouvernements. Aujourd'hui ministre, et responsable du vote de la loi supprimant le secret bancaire, il vante le rendement, prétendument estimé à 300 millions d'euros de cette mesure. Le chiffre, hautement fantaisiste, ne repose évidemment sur rien, mais l'argument montre, si l'on en doutait encore, que la rage taxatoire a fait une nouvelle victime, et qu'un des symptômes de cette maladie est l'abandon des principes pour lesquels la personne contaminée a prétendu se battre.

L'ours mal léché



## Sommaire

Le nouveau danger : un impôt des sociétés européen	1
La nouvelle ère des délateurs	6
Un gérant peut effectuer des plus-values sur actions de sa société rentrant dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé	7
Le fisc est un créancier comme les autres	9
L'article 358 du C.I.R. : délai spécial d'imposition et non d'investigation	11
Levée du secret bancaire : un nouveau recul des droits des contribuables	12
L'application de la TVA sur les terrains	13
Y a-t-il vraiment trop peu d'agents du fisc ?	15
La Belgique en infraction en matière de taxation des donations de biens immobiliers à Bruxelles	16
RDT : suppression de la condition relative aux participations financières	16
Nouvelle coopération administrative européenne dans le domaine fiscal : quels changements ?	17
Article 49 : Appréciation de la déduction d'une dépense dans le chef d'une société en fonction de son objet social statutaire uniquement	18

## La nouvelle ère des délateurs

Dénoncer autrui à l'autorité est malheureusement un comportement fréquent, qui répond aux pulsions les plus viles de l'être humain : volonté de vengeance, jalousie, collaboration avec le pouvoir établi.

Les régimes les plus sordides ont profité de cette vocation d'un grand nombre à imiter Judas ; les pires d'entre eux ont suscité la délation en la rémunérant ou en y incitant par la peur. L'actualité d'aujourd'hui, notamment, mais pas exclusivement, dans les domaines fiscal et financier, montre à nouveau – comme si l'histoire du 20ème siècle n'avait pas suffi à en fournir des exemples – qu'un régime élu peut tomber dans les mêmes travers.

La délation est d'ailleurs d'autant plus aisée lorsqu'à force de légiférer sur pratiquement toutes les activités de l'être humain, on en vient à édicter un tel nombre d'interdictions que plus personne n'est en mesure de les identifier, de sorte que, consciemment ou non, à tout le moins chaque personne qui a une activité économique finit un jour par commettre un acte visé par la loi pénale.

Il en est ainsi notamment dans le domaine fiscal, où environ 40 % des dossiers ouverts par les services spécialisés dans la lutte

contre la fraude proviennent de dénonciations. Actuellement, celles-ci ne sont pas rémunérées par l'administration, mais rien n'est fait non plus pour les décourager, et le commentaire administratif oblige au contraire les fonctionnaires à en faire usage.

La Belgique est loin d'être le seul pays où de tels actes sont commis. L'exemple d'employés de banques ou de fiduciaires, en Suisse ou au Liechtenstein, qui conservent des listes de titulaires de comptes, et les monnaient ensuite auprès des autorités d'autres pays, est édifiant. Ils constituent d'ailleurs le seul vrai scandale dans la lutte actuelle contre les paradis fiscaux. Non pas tellement parce que des individus isolés se comportent de manière odieuse, mais parce qu'il existe des Etats voyous pour les rémunérer, les protéger, et utiliser des informations obtenues dans des circonstances qui s'apparentent au recel.

Ces Etats, outre les Etats-Unis qui ont instauré un programme officiel de rémunération des délateurs de cette espèce, font tous

état de leur qualité de « démocraties » et d'« Etats de droit ».

Ils font d'ailleurs bien pire que de profiter de la malhonnêteté d'autrui. Suivant les recommandations du GAFI, ils ont tous édicté des lois rendant, dans des circonstances de plus en plus fréquentes, la délation obligatoire, à tout le moins pour un certain nombre de professionnels. Chacun sait que les législations en matière de blanchiment obligent les banquiers, et depuis lors des tas d'autres professions, à dénoncer leurs clients sur un simple soupçon d'infractions considérées comme graves. Le pouvoir a fait accepter de telles mesures par l'opinion en lui faisant croire qu'elles visaient des crimes que celle-ci jugeait légitimement comme particulièrement repoussants, mais aujourd'hui on se rend compte que cet arsenal législatif n'est pratiquement jamais utilisé pour combattre le crime organisé, le trafic de drogue, ou le terrorisme, mais bien pour détecter de simples fraudes fiscales, qu'une partie importante de la population, d'après des sondages constants, n'arrive pas à désap-

*C'est dans le domaine fiscal que ce comportement des Etats, qui est caractéristique de l'ensemble de leur activité régaliennne, est sans doute le plus dangereux : c'est en levant les impôts que le pouvoir s'attribue les moyens d'accroître sa politique de contrôle et de répression d'un nombre toujours croissant d'activités.*

prouver, quand elle ne reconnaît pas s'y livrer elle-même ...

Recommandation après recommandation, directive après directive, cet arsenal répressif devient un système de contrôle policier, qui transforme des millions de personnes, qui n'ont jamais choisi de travailler pour le pouvoir, en informateurs obligés de celui-ci : on a franchi ainsi un degré supplémentaire dans l'utilisation de la délation, en la rendant obligatoire, et ce pour un nombre de plus en plus important de faits, et pour des catégories toujours plus étendues de personnes. En agissant ainsi, les Etats ont, en douceur et sans jamais le reconnaître, modifié subrepticement la nature du rapport qui les lie aux citoyens, et notamment aux contribuables. Il ne s'agit plus seulement d'obliger ceux-ci à respecter les lois, même lorsqu'elles ne sont plus « respectables », mais bien, en outre, de les contraindre à obliger les autres à les respecter, et à faire d'eux, sous la contrainte, des collaborateurs de l'autorité.

C'est dans le domaine fiscal que ce comportement des Etats, qui est caractéristique de l'ensemble de leur activité régaliennne, est sans doute le plus dangereux : c'est en levant les impôts que le pouvoir s'attribue les moyens d'accroître sa politique de contrôle et de répression d'un nombre toujours croissant d'activités. Dans le domaine fiscal, ils ne

s'attaquent en outre pas à quelques minorités agissantes, mais à l'ensemble des citoyens, puisque, d'une manière ou d'une autre, chacun finit par être un contribuable. S'ils ont cette possibilité, c'est simplement parce qu'à la différence des autres groupes, celui des contribuables n'est pas organisé.

Thierry AFSCHRIFF



## Un gérant peut effectuer des plus-values sur actions de sa société rentrant dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé

Le Tribunal de Première Instance de Bruxelles a rendu ce 16 février 2011 un jugement fort intéressant sur la question de la gestion normale d'un patrimoine privé lorsque l'intéressé exerce la fonction de gérant de société.

Pour rappel, en droit belge, les plus-values sur actions et parts réalisées par des personnes physiques sont exonérées d'impôt si l'opération tendant à la réalisation de celles-ci a lieu dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé (article 90.1° du CIR 92).

L'administration tente cependant souvent d'interpréter la règle précitée de manière trop large afin de soumettre à la taxation certaines opérations qui devraient normalement pouvoir être considérées comme entrant dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine.

Dans le cas soumis au Tribunal de Première Instance de Bruxelles,

les faits de la cause étaient les suivants : il s'agissait d'un contribuable étant actionnaire de plusieurs sociétés dont il était également gérant, qui avait décidé de vendre ses participations à ses associés ou à leurs sociétés en vue de réduire son activité.

L'administration avait décidé de taxer les plus-values ainsi réali-

de l'exonération des plus-values obtenues dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé alors même qu'elle avait reconnu au préalable l'absence de spéculation en l'espèce.

En réalité, le seul point pouvant être réellement discuté portait sur la question de savoir si le fait que l'actionnaire vendeur « a toujours été jusqu'à la vente des actions, gérant des sociétés vendues » est compatible avec la notion de gestion normale d'un patrimoine privé.

Le Tribunal considère à cet égard que le seul fait que le contribuable ait été durant de nombreuses années le gérant des sociétés dont il a vendu les actions, et qu'à l'occasion des ces ventes, il a également cessé ses activités de gérances dans lesdites sociétés ne permet en rien d'établir que ce dernier se trouve automatiquement en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé pour la réalisation des opérations litigieuses.

Le Tribunal ajoute à ce propos qu'une telle interprétation serait contraire au principe du choix de la voix la moins imposée, en ce compris celui d'apporter son activité professionnelle en société.

De plus, en prétendant que l'exercice d'un mandat de gérant serait incompatible avec la gestion normale d'un patrimoine privé, l'administration pose

une condition supplémentaire à l'exonération des plus-values réalisées sur actions et parts par une personne physique qui n'est nullement prévue par la loi.

Le Tribunal de Première Instance de Bruxelles relève par ailleurs que la thèse soutenue par l'administration conduit à méconnaître le principe de personnalité juridiques des sociétés vendues selon lequel il y a lieu de faire abstraction de tous les actes posés par l'intéressé en tant qu'organe des sociétés en question et donc de distinguer l'acte de vente des actions des autres activités exercées par ce dernier dans les sociétés vendues.

Enfin, le Tribunal émet certaines considérations sur ce qu'il convient d'entendre par « normal ». A son estime, le fait d'apporter une activité professionnelle en société relève justement de la normalité alors qu'à l'inverse, à savoir développer une telle activité sans en faire apport à une société est plutôt risqué et ne va pas dans le sens d'une gestion normale d'un patrimoine privé.

Ce jugement du Tribunal de première Instance de Bruxelles du 16 février 2011 doit être pleinement approuvé en ce qu'il confirme à juste titre qu'il existe aucune incompatibilité entre le fait de réaliser des plus-values sur actions de société dont un contribuable a été précédemment gérant et la notion de gestion normale

*Le Tribunal considère à cet égard que le seul fait que le contribuable ait été durant de nombreuses années le gérant des sociétés dont il a vendu les actions, et qu'à l'occasion des ces ventes, il a également cessé ses activités de gérances dans lesdites sociétés ne permet en rien d'établir que ce dernier se trouve automatiquement en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé pour la réalisation des opérations litigieuses.*

*Le Tribunal ajoute à ce propos qu'une telle interprétation serait contraire au principe du choix de la voix la moins imposée, en ce compris celui d'apporter son activité professionnelle en société.*

sées au titre de bénéfice ou profit occasionnel au taux de 33%, refusant donc d'appliquer le principe

d'un patrimoine privé et que dès lors, une telle opération doit être exonérée dans le chef du contribuable qui l'a effectuée.

Admettre le contraire reviendrait en effet à violer les principes du choix de la voie la moins imposée et d'interprétation stricte des lois fiscales qui interdit à l'administration en l'occurrence de poser des conditions supplémentaires à une exonération d'impôt alors que celles-ci ne figurent nullement dans le texte légal, ce que le juge du Tribunal de Première Instance de Bruxelles a très bien relevé dans le jugement commenté.

Ronny FAVEL



## Le fisc est un créancier comme les autres

La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises peut permettre à une entreprise, dans certaines conditions, d'obtenir une réduction de ses dettes, même fiscales et / ou sociales.

Le tribunal de commerce est ainsi habilité à accorder un sursis à une entreprise en difficulté, sursis pendant lequel l'entreprise peut mettre au point un plan de réorganisation qui sera soumis à l'approbation de ses créanciers. Dans le cadre de ce plan, l'entreprise peut prévoir que tous les créanciers réduisent le montant de leur créance et que le paiement des sommes dues soit étalé dans le temps. Seuls les « créanciers sursitaires extraordinaires », étant les créanciers dont les créances sont garanties par un privilège spécial (gage, gage sur fonds de commerce...) ou une hypothèque et les créanciers-proprétaires, ne peuvent être contraints à réduire le montant de leurs créances.

Les créances du fisc (ainsi que celles de l'O.N.S.S.) qui ne sont ainsi normalement pas garanties par un privilège spécial et sont dès lors des créances sursitaires ordinaires.

Une fois confectionné, le plan de réorganisation doit être ap-

prouvé par la majorité des créanciers représentant au moins la moitié de toutes les sommes dues en capital. En cas de vote favorable, le tribunal de commerce homologue le plan, sauf s'il devait s'avérer contraire à l'ordre public.

Depuis l'entrée en vigueur de cette loi, nombreuses entreprises ont déposé des plans prévoyant des réductions proportionnelles de toutes leurs dettes, en ce y compris fiscales (sauf celles

“

*Dans l'état actuel des choses, la loi est claire, la doctrine unanime, et la jurisprudence confirme le tout. Avant de pouvoir lever le moindre doute, il faudra néanmoins attendre l'arrêt de la Cour de cassation car l'administration a introduit un pourvoi contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles.*

”

éventuellement garanties par un privilège spécial) et sociales. L'administration fiscale votait généralement contre le plan, mais se trouvait fréquemment en minorité et n'a pu empêcher l'adoption du plan. Mauvais joueur,

l'administration a souvent tenté de s'opposer a posteriori au plan le jugeant contraire à l'ordre public ou à l'article 172 de la Constitution.

Un arrêt du 11 mars 2010 de la Cour d'appel de Bruxelles a rappelé les principes essentiels régissant cette matière. Une fois que la Cour a rappelé ce qu'il fallait entendre par créances sursitaires (article 2 de la loi), elle a précisé que :

« Il se déduit de cette disposition légale très claire que les créances du fisc et de l'O.N.S.S. ne sont pas des créances extraordinaires ».

La Cour a ensuite cité un passage particulièrement clair des travaux préparatoires selon lequel :

« Les créances de l'administration des impôts, de la sécurité sociale et des créanciers privilégiés généraux en général, constituent des créances sursitaires ordinaires. La modification des droits du fisc par rapport à la loi relative au concordat judiciaire a pour objectif d'assurer, dans le cadre des procédures visant au redressement de l'entreprise, et bien entendu sans préjudice aux sûretés et privilèges institués par la loi hypothécaire ou par des lois particulières, le traitement égal de tous les créanciers, qu'ils soient publics ou privés, et de faire en sorte que chacun de ces derniers apporte sa juste part au re-

dressement de l'entreprise dans l'intérêt général ».

Pour la petite histoire, il s'agit là de la motivation de l'amendement proposé par le Ministre de la Justice, amendement qui a justement entraîné la modification de l'article 2 de la loi sur la continuité des entreprises dans le sens finalement adopté.

La doctrine unanime va dans le même sens pour considérer que les créances du fisc ne sont pas des créances extraordinaires.

L'administration a également prétendu que la loi sur la continuité des entreprises violait l'article 172 de la Constitution, selon lequel :

« Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

Comme l'a parfaitement jugé la Cour d'appel de Bruxelles, s'il est vrai qu'aucune exemption ou modération d'impôt ne peut être accordée si ce n'est qu'en vertu d'une loi, les dispositions prévoyant dorénavant la possibilité d'obliger l'administration fiscale à réduire le montant de ses créances découlent bien d'une loi, étant justement la loi sur la continuité des entreprises. L'intention du législateur d'en arriver là est, d'ailleurs, parfaitement claire.

Dans l'état actuel des choses, la loi est claire, la doctrine unanime, et la jurisprudence confirme le tout. Avant de pouvoir lever le moindre doute, il faudra néanmoins attendre l'arrêt de la Cour de cassation car l'administration a introduit un pourvoi contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles.

L'administration devrait peut être commencer à se faire à l'idée de réduire le montant de ses créances lorsque la continuité d'une entreprise est menacée et que le plan de réorganisation proposé a de bonnes chances d'aboutir, le tout dans l'intérêt général. Les entreprises devraient également avoir à l'esprit que, dans des moments difficiles, même le fisc et l'O.N.S.S. peuvent (être obligé à) faire un effort pour les aider à se redresser.

Tristan KRSTIC



## L'article 358 du C.I.R. : délai spécial d'imposition et non d'investigation

Par un jugement du 15 avril 2010, le Tribunal de première instance de Mons a récemment eu l'occasion de rappeler que le délai extraordinaire que vise l'article 358 du C.I.R. est un délai spécial d'imposition et non un délai spécial d'investigation.

Les faits de la cause étaient les suivants.

Un contribuable avait cédé des actions à une société de droit luxembourgeois – filiale d'un groupe français.

Sept ans plus tard, l'Inspection Spéciale des Impôts lui adresse un avis de rectification, par lequel elle propose de taxer la plus-value résultant de la cession des titres concernés.

Une demande de renseignements avait précédé l'envoi de cet avis. Plus précisément, cette demande avait été adressée, 6 ans après la cession de titres, aux autorités fiscales françaises.

Selon le point de vue défendu par le contribuable devant le tribunal, cette demande de renseignements tombait dans le champ d'application de l'article 333 du C.I.R. et exigeait donc une notification préalable d'indices de fraude.

Pour rappel, cette disposition permet, en effet, à l'administration de procéder à des investigations dans un délai supplémentaire de quatre ans, pour autant que, pour la période concernée, l'administration ait préalablement notifié au contribuable les indices de fraude qui peuvent être mis à sa charge.

En réponse à cette argumentation, le fisc fait valoir que consulter un dossier répressif français n'équivalait pas à une investigation à l'égard du contribuable, au

sens de l'article 333 et que dès lors, il n'y avait pas lieu de notifier de quelconques indices de fraude.

Ce faisant, le fisc s'appuie sur un arrêt de la Cour de cassation de 1999, aux termes duquel l'exigence de notification préalable au contribuable des indices de fraude fiscale vise uniquement les investigations à l'égard du contribuable lui-même.

Le tribunal s'écarte de cette jurisprudence et décide qu'il ressort du texte de la disposition en cause que se trouvent concernées par une notification préalable tant les investigations à l'égard du contribuable que vis-à-vis des tiers.

Le tribunal décide par ailleurs qu'une demande d'assistance mutuelle est précisément un acte d'investigation au sens de l'article 333 et que, dès lors, le délai d'investigation ordinaire de 3 ans ne peut être porté à 5 ans (ancien article 354 CIR/92 ; 7 ans aujourd'hui) qu'à condition qu'il y ait eu notification.

Enfin, le juge précise que les délais extraordinaires d'imposition de l'article 358 du C.I.R. ne constituent en rien des délais permettant, comme tels, au fisc de prolonger – sans respecter le prescrit de l'article 333 du CIR – ses délais ordinaires d'investigation.

*Le juge précise que les délais extraordinaires d'imposition de l'article 358 du C.I.R. ne constituent en rien des délais permettant, comme tels, au fisc de prolonger – sans respecter le prescrit de l'article 333 du CIR – ses délais ordinaires d'investigation.*

*Voici une décision qui, pour s'écarter de la jurisprudence de la Cour de cassation, apparaît fort courageuse.*

Voici une décision qui, pour s'écarter de la jurisprudence de la Cour de cassation, apparaît fort courageuse.

Elle doit eu demeurant être approuvée.

L'article 333 du C.I.R. - qui exige donc une notification préalable - vise, au titre de cette exigence, toutes les investigations visées par le Chapitre III « Investigations et contrôle » du C.I.R. (art. 315 à 352bis).

Or, ce chapitre du Code vise notamment les investigations à l'égard des tiers (C.I.R., art. 332 et s.).

Il n'existe donc aucun motif, pour l'administration, de s'écarter de l'exigence de l'article 333, quand elle procède à des investigations en dehors des délais ordinaires dont elle dispose, y compris lorsque cette demande s'adresse à une administration étrangère.

Danièle COHEN



## Levée du secret bancaire : un nouveau recul des droits des contribuables

Adopté à la Chambre et au Sénat, le projet de levée du secret bancaire fiscal, déjà fort limité en Belgique, va porter une nouvelle atteinte aux droits des contribuables, et est de mauvaise augure quant aux intentions du monde politique, mal informé, quant à de nouveaux accroissements futurs des pouvoirs du fisc.

Contrairement à ce qui a été dit, ce projet ne comporte pratiquement aucune garantie pour les contribuables. Le fisc pourra s'adresser aux banques, non seulement lorsqu'un inspecteur « constatera » des indices de fraude, mais aussi tout simplement lorsqu'il souhaite procéder à une taxation « sur signes ou indices d'aisance », c'est-à-dire en fonction des dépenses ou investissements effectués. Aucun filtre et aucun contrôle n'est prévu quant à l'existence véritable des indices de fraude relevés par le fonctionnaire. Quant au souhait de taxation sur signes ou indices d'aisance, il peut être mis à exécution sans qu'il existe le moindre indice de fraude dans le chef du contribuable.

Tout le monde est donc soumis au risque d'investigations fiscales auprès des banques, pratique-

ment sur la base d'une seule volonté discrétionnaire d'un fonctionnaire.

La seule réserve est que le fonctionnaire doit en principe s'adresser d'abord au contribuable pour lui demander les informations bancaires en question, et ce n'est que s'il ne les obtient pas qu'il pourra s'adresser à la banque.

Rien n'interdit par ailleurs au fisc, dans le projet, d'utiliser ensuite les données bancaires obtenues dans le cadre d'une enquête visant un contribuable, contre d'autres contribuables, sur lesquels des données auraient été relevées lors des investigations initiales. Il y a donc un risque que l'administration utilise ce nouveau pouvoir pour créer des dossiers « à tiroirs » visant, à partir d'une seule enquête en banque, de nombreux contribuables différents, même sur lesquels elle ne disposait d'aucun indice de fraude au départ.

*On peut bien sûr comprendre que l'administration veuille à réduire l'importance de la fraude fiscale, puisque c'est là son rôle. Cela devrait toutefois se faire dans le cadre d'un équilibre avec les droits de l'individu, dont le droit à la protection de la vie privée, et ce projet est au contraire manifestement déséquilibré.*

Enfin, sans doute pour améliorer le fichage de plus en plus envahissant des citoyens, tous les comptes bancaires seront répertoriés dans un fichier central tenu par la banque nationale et le fisc y aura accès dès qu'un inspecteur considèrera, toujours sans contrôle de personne, qu'il dispose d'indices de fraude.

On peut bien sûr comprendre que l'administration veille à réduire l'importance de la fraude fiscale, puisque c'est là son rôle. Cela devrait toutefois se faire dans le cadre d'un équilibre avec les droits de l'individu, dont le droit à la protection de la vie privée, et ce projet est au contraire manifestement déséquilibré.

Bien plus, il comporte une très dangereuse rétroactivité de fait. L'entrée en vigueur du texte est en effet prévue au 1er juillet 2011, mais il n'est pas stipulé que les enquêtes en banque ne pourront porter que sur les opérations réalisées à partir du 1er juillet 2011. Cela veut dire concrètement que le fisc pourra, après le 1er juillet 2011, interroger les banques sur des opérations réalisées depuis le 1er janvier 2008, et, en présence d'indices de fraude, depuis le ... 1er janvier 2004 !

Ne serait-ce pas là le signe d'une nouvelle crise de « rage taxatoire » ?

Thierry AFSCHRIFT



## L'application de la TVA sur les terrains

Si de façon générale, les opérations portant sur des immeubles sont exonérées de la TVA, la livraison de bâtiments neufs, les constitutions, cessions, rétrocessions de droits réels portant sur ces bâtiments neufs sont, quant à elles, soumises à la TVA conformément à l'article 44, §3, 1° a) et b) du Code TVA.

Avant l'entrée en vigueur de l'article 142 de la loi programme du 23 décembre 2009 (M.B., 30 décembre 2009), seul l'immeuble, c'est-à-dire le bâtiment en tant que tel, était soumis à la TVA.

La vente du terrain échappait automatiquement à l'application de la TVA et était soumise aux droits proportionnels d'enregistrement de 10% ou de 12%, en fonction de la Région sur laquelle l'immeuble était situé en vertu de l'article 159. 8° du Code des droits d'enregistrement de chaque Région.

Toutefois, l'article 142 de la loi programme du 23 décembre 2009, en vigueur depuis le 1er janvier 2011 a modifié l'article 1, §9 du Code TVA comme suit :

« § 9. Pour l'application du présent Code, il y a lieu d'entendre :

1° par bâtiment ou fraction de bâtiment, toute construction incorporée au sol;

2° par sol y attenant, le terrain sur lequel il est permis de bâtir et qui est cédé par la même personne, en même temps que le bâtiment et attenant à celui-ci ».

Les trois Régions ont en conséquence modifié leur article 159. 8° du Code des droits d'enregistrement en prévoyant que lorsque la TVA serait applicable aux cessions de terrains se rapportant aux livraisons de bâtiments neufs, seul le droit fixe général serait perçu, en vue d'éviter toute double taxation. Pour rappel, auparavant, le droit proportionnel de 10% ou 12,5% était applicable à de telles opérations.

La Région Wallonne a été la première à procéder à cette modification, anticipant ainsi sur la modification du Code TVA, par son décret du 9 décembre 2004 (M.B., 20 décembre 2004, 2ème éd.), la Région flamande a suivi le pas en adoptant son décret du 23 décembre 2010 (M.B., 31 décembre 2010) et la Région de Bruxelles-Capitale vient enfin de conformer sa législation à l'application de la TVA sur les cessions de terrains une ordonnance du 24 décembre 2010 (M.B., 19 janvier 2011).

Ainsi, depuis le 1er janvier 2011, tant l'immeuble, que le terrain sur lequel il est érigé, sont désormais soumis à la TVA aux conditions cumulatives suivantes :

- le bâtiment ou la fraction de bâtiment doivent être compris

comme toute construction incorporée au sol (ainsi défini par la Directive 77/388/ CEE, article 4, § 3 du 17 mai 1977 du Conseil et par l'article 12 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006) ;

-le sol y attenant, est le terrain sur lequel il est permis de bâtir et donc sur lequel le bâtiment ou la fraction de bâtiment sont érigés (ainsi défini par la Directive 77/388/ CEE, article 4, § 3 du 17 mai 1977 du Conseil et par l'article 12 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006) ;

-le terrain et le bâtiment doivent être vendus, ensemble, au même moment ;

-le terrain et le bâtiment doivent être vendus par la même personne.

Les conditions de l'application de la TVA devront encore être affinées. En effet, le libellé fort général du nouvel article 1, §9 du Code TVA suscite plusieurs questions, dont notamment celle de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par « les mêmes personnes ».

Faut-il comprendre ces termes dans leur acceptation juridique stricte, ce qui impliquerait par exemple que la vente ne pourrait être considérée comme étant intervenue par « les mêmes personnes » dans le cas où une personne physique détiendrait le bâtiment, et une personne morale dont elle serait gérante posséderait le terrain ?

La notion de « sol attenant » n'a pas

non plus été définie de manière précise par la loi, de sorte que l'on peut se poser la question de savoir ce qu'elle recouvre concrètement.

L'application de la TVA présente des avantages importants dans le chef du vendeur qui pourra ainsi déduire la TVA payée en amont sur ce terrain, comme notamment les frais de mesurage, de bornage, de remblais mais aussi d'assainissements relatifs au terrain.

Du point de vue de l'acheteur, l'application de la TVA sur le terrain est intéressante si le bâtiment acquis est utilisé à des fins professionnelles et que l'acheteur a la qualité d'assujetti avec droit à déduction. Il pourra dans cette hypothèse déduire la TVA sur l'achat du terrain.

En revanche, si l'acheteur n'utilise pas le bâtiment à des fins professionnelles et qu'il n'a pas la qualité

d'assujetti avec droit à déduction, l'application de la TVA sur le terrain engendrera des frais supplémentaires considérables dans son chef.

En effet, avant l'entrée en vigueur de la loi programme du 23 décembre 2009, la vente du terrain dans le cadre de la livraison d'un bâtiment neuf était soumise aux droits d'enregistrement au taux de 12,5% ou 10% alors qu'à présent, une telle vente de terrain, si elle entre dans les conditions de l'article 1, §9 du Code TVA, sera soumise à une TVA d'un taux de 21%, soit une augmentation de 8,5% à 11% selon la Région dans laquelle l'immeuble est situé ...

Ronny FAVEL



*L'application de la TVA présente des avantages importants dans le chef du vendeur qui pourra ainsi déduire la TVA payée en amont sur ce terrain, comme notamment les frais de mesurage, de bornage, de remblais mais aussi d'assainissements relatifs au terrain. Du point de vue de l'acheteur, l'application de la TVA sur le terrain est intéressante si le bâtiment acquis est utilisé à des fins professionnelles et que l'acheteur a la qualité d'assujetti avec droit à déduction. Il pourra dans cette hypothèse déduire la TVA sur l'achat du terrain.*

*En revanche, si l'acheteur n'utilise pas le bâtiment à des fins professionnelles et qu'il n'a pas la qualité d'assujetti avec droit à déduction, l'application de la TVA sur le terrain engendrera des frais supplémentaires considérables dans son chef.*



## Y a-t-il vraiment trop peu d'agents du fisc ?

Des syndicats de fonctionnaires manifestent et font grève, une fois de plus, parce qu'ils prétendent ne pas être assez nombreux pour effectuer les contrôles qui, d'après eux, s'imposeraient.

En Belgique, les fonctionnaires du fisc sont environ 29.000.

Aux Etats-Unis, l'administration fiscale fédérale emploie 28.000 personnes, soit un peu moins que la Belgique, pour un pays ... 25 fois plus peuplé !

Comme l'a rappelé le Secrétaire d'Etat belge à la lutte contre la fraude fiscale, l'administration fiscale néerlandaise, pourtant reconnue pour être tatillonne, gère les obligations fiscales de 17 millions de néerlandais (soit une population de 50 % plus élevée que la population belge), avec 17.000 fonctionnaires ...

Si l'administration considère ne pas être assez efficace, il semble donc que le problème ne réside pas dans le nombre de fonctionnaires, et qu'une nouvelle augmentation de ceux-ci (qui sont en Belgique les plus nombreux au monde par habitant) n'est pas une réponse appropriée aux problèmes évoqués.

On pourrait peut-être suggérer d'autres pistes de réflexion, à propos d'autres motifs qui expliqueraient un éventuel manque d'efficacité de notre administration fiscale :

- une législation injuste, qui pousse continuellement les contribuables à l'évitement licite de l'impôt, voire à la fraude ;
- une législation inutilement complexe, avec des taux d'impôt élevés, et de très nombreuses exceptions ou modérations de taux, qui entraînent une multiplication des données à vérifier, alors que le recours à une « flat tax », à taux moins élevé mais sans exception ni exonération permettrait en même temps de réduire les tâches administratives et l'incitation à la fraude ;

- une absence de réalisme dans le chef de nombreux agents de l'administration, qui effectuent des enquêtes approfondies et détaillées sur des contribuables dont l'insolvabilité est évidente, y compris des sociétés déjà en état de faillite ;
- une fiscalité essentiellement fondée sur l'impôt sur les revenus, qui est l'impôt le plus difficile à contrôler, le plus facile à frauder, et où pratiquement l'ensemble de la population est sujette à contrôle (alors qu'en matière de TVA, il suffit de contrôler les assujettis) ;
- une hiérarchie où les nominations politiques (d'ailleurs sans cesse annulées par le Conseil d'Etat) découragent les meilleurs ...

Lorsque ces questions auront été réglées, on pourra peut-être parler réellement d'un « service public fédéral » des finances ...

Thierry AFSCRIFT



*Si l'administration considère ne pas être assez efficace, il semble donc que le problème ne réside pas dans le nombre de fonctionnaires, et qu'une nouvelle augmentation de ceux-ci (qui sont en Belgique les plus nombreux au monde par habitant) n'est pas une réponse appropriée aux problèmes évoqués.*

## La Belgique en infraction en matière de taxation des donations de biens immobiliers à Bruxelles

La Commission européenne a demandé à la Région de Bruxelles-capitale de modifier la disposition de son code des droits de succession qui prévoit l'application d'une taxation à taux réduit aux donations de biens immobiliers dans cette région.

Le code des droits de succession de la région de Bruxelles-capitale prévoit en effet que les donations de biens immobiliers dans cette région font l'objet d'une taxation à taux réduit.

On rappellera que, pour bénéficier de cet avantage, l'intéressé doit résider à Bruxelles pendant

au moins cinq ans, ce que la Commission juge incompatible avec la liberté de séjour, la libre circulation des travailleurs et le droit d'établissement prévus aux articles 21, 45 et 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ainsi qu'aux articles 28 et 31 de l'accord sur l'Espace économique européen.

Ce type d'exigence est considéré comme étant de nature à dissuader les personnes qui résident en Belgique de déménager ou d'investir dans d'autres États membres. Aux yeux de la Commission, rien ne saurait donc justifier pareille restriction.

Si la Commission européenne ne reçoit pas de réponse satisfaisante dans un délai de deux mois, elle pourra porter l'affaire devant la Cour de justice de l'Union européenne.

Pascale HAUTFENNE



*Ce type d'exigence est considéré comme étant de nature à dissuader les personnes qui résident en Belgique de déménager ou d'investir dans d'autres États membres. Aux yeux de la Commission, rien ne saurait donc justifier pareille restriction.*

## RDT : suppression de la condition relative aux participations financières

Le projet de loi portant des dispositions diverses abroge une des conditions fixées par l'article 202 du CIR 92 suite à l'avis motivé du 20 novembre 2009 de la Commission européenne constatant une infraction par la législation belge au droit communautaire.

Selon cette condition, les revenus devaient se rapporter à des actions ou parts qui avaient la nature d'immobilisations financières pour que ces revenus soient déductibles à titre de revenus définitivement taxés.

À cet égard la Commission européenne avait fait savoir qu'il y avait là infraction par la loi belge, en tant qu'elle imposait de la sorte ainsi une condition supplémentaire non prévue par la directive mère-filiale. La Commission européenne a en effet adressé à la Belgique un avis motivé (deuxième étape de la procédure d'infraction prévue à l'article 226 du traité CE) au sujet de sa réglementation mettant en œuvre la directive «mère-filiale» (directive 90/435/CEE).

L'article 3 de la directive «mère-filiale» fixe les conditions d'application de la directive. Il dispose sans équivoque que la directive s'applique

“

*L'article 3 de la directive «mère-filiale» fixe les conditions d'application de la directive. Il dispose sans équivoque que la directive s'applique dès lors qu'une société détient une participation minimale de 10 %, dans le capital d'une société d'un autre État membre, et ne prévoit pas la possibilité pour les Etats d'ajouter des conditions supplémentaires.*

## Nouvelle coopération administrative européenne dans le domaine fiscal : quels changements ?

Une nouvelle directive en matière d'assistance fiscale administrative entre les Etats membres de l'Union Européenne a été approuvée par le Conseil européen le 1er février 2011.

Ce texte, qui s'inscrit dans le contexte international de lutte contre la fraude fiscale internationale, vient remplacer la directive 77/799/CEE qui organise l'assistance administrative entre les Etats membres de l'Union Européenne.

Quels sont les changements introduits par cette directive qui entrera en vigueur le 1er janvier 2013 ?

Tout d'abord, la directive prévoit que le système d'échange d'informations sur demande entre administrations fiscales appliqué dans le cadre des conventions préventives de la double imposition sur le modèle OCDE (article 26) deviendra le système de base au sein de l'Union Européenne.

Rappelons qu'aux termes de ce système, l'échange de renseignements sera pratiqué uniquement

sur demande concrète et motivée relative à un contribuable spécifique avec description précise des indices de fraude en possession de l'autorité requérante. Les demandes générales ou fishing expeditions n'entrent donc pas dans le champ d'application de la directive.

L'autre volet (plus novateur) de la directive instaure un système d'échange automatique des informations, limité toutefois à 5 catégories de revenus et de capital.

A partir du 1er janvier 2017 au plus tard, les Etats membres s'engagent à appliquer l'échange automatique d'informations pour les revenus professionnels des non-résidents, les tantièmes, les pensions, les produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union Européenne concernant l'échange d'information (par exemple, les assurances relevant de la branche 23) et la propriété et les revenus de bien immobiliers.

L'on notera cependant avec attention que l'échange automatique d'information est prévu à condition que l'information requise soit disponible dans l'Etat requis (ce qui n'est actuellement pas le cas pour toutes les catégories visées dans certains Etats membres).

D'autre part, la directive prévoit que chaque Etat membre ne doit appliquer l'échange automatique

dès lors qu'une société détient une participation minimale de 10 %, dans le capital d'une société d'un autre État membre, et ne prévoit pas la possibilité pour les Etats d'ajouter des conditions supplémentaires.

Or, le droit belge exigeait en plus que la participation soit considérée comme une «immobilisation financière». En conséquence, les entreprises qui ne satisfaisaient pas à cette exigence étaient privées, à tort, des avantages prévus par la directive «mère-filiale».

Cette condition supplémentaire sera dès lors abrogée.

Il faut assurément s'en réjouir.

Dès la parution de la loi du 24 décembre 2002 (ayant introduit cette condition dans le code belge), nous avons indiqué que cette condition ajoutait à la directive et était en outre source de litiges en termes de qualification comptable.



Pascale HAUTFENNE

qu'à 3 des 5 catégories de revenus et capital et est libre de choisir les 3 catégories pour lesquelles il compte l'appliquer.

A ce propos, l'on ne manquera pas de relever que le Ministre des Finances luxembourgeois a d'ores et déjà annoncé

“ *L'on notera avec attention que l'échange automatique d'information est prévu à condition que l'information requise soit disponible dans l'Etat requis (ce qui n'est actuellement pas le cas pour toutes les catégories visées dans certains Etats membres).* ”

que le Luxembourg appliquera l'échange automatique sur les salaires et les retraites à partir de 2013 et probablement à partir de 2015 sur les tantièmes. Le Luxembourg n'appliquera donc pas l'échange automatique aux produits d'assurance sur la vie dont la confidentialité des données est donc assurée

Sylvie LEYDER



## Article 49 : Appréciation de la déduction d'une dépense dans le chef d'une société en fonction de son objet social statutaire uniquement

Bien qu'elle soit contestable notamment sur base des principes de légalité de l'impôt et de stricte interprétation des lois fiscales et qu'elle mette en péril la sécurité juridique des sociétés contribuable, l'on ne peut que déplorer que la jurisprudence majoritaire actuelle confirme la jurisprudence « DERWA » initiée par un arrêt de la Cour de cassation du 18 janvier 2001.

En vertu de cette jurisprudence discutable, l'article 49 du CIR 1992 excluait la déduction à l'impôt des sociétés des dépenses, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social de celles-ci. Pour être déductible, il ne suffirait donc pas que les frais d'une société soient exposés en vue « d'acquérir ou de conserver des revenus imposables », encore faudrait-il que ces frais soient « inhérents à l'exercice de la profession », c'est-à-dire qu'ils se ratta-

chent nécessairement à l'activité sociale ».

Récemment encore, la Cour constitutionnelle tendait à confirmer cette jurisprudence, notamment dans un arrêt du 16 septembre 2010 que nous évoquions dans un précédent article. Selon la Cour constitutionnelle en effet, l'on ne pourrait valablement déduire de la circonstance qu'une société commerciale est un être moral créé en vue d'une activité lucrative, que toutes ses dépenses peuvent être déduites de son bénéfice brut. Elle précisait toutefois que, pour être déductible en vertu de l'article 49 du CIR, la dépense devait être inhérente à l'« activité sociale » ou à l'« objet social » de la société.

La Cour constitutionnelle introduit de cette façon une nuance non négligeable à la jurisprudence « DERWA » dès lors qu'en vertu de celle-ci, il suffirait que la dépense rentre dans l'objet social de la société, tel que défini dans les statuts, pour être déductible. C'est également ce qui a été décidé par la Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 8 septembre 2010, rendu sur renvoi après cassation.

Dans cette affaire, l'Etat belge rejetait la déduction des frais accessoires afférents à l'achat par une société contribuable d'actions d'une société de droit hollandais et leur revente. La revente de ces actions avait permis à la société contribuable de réaliser une plus-

value sur actions, fiscalement immunisée. L'Etat considérerait que ces dépenses étaient « hors de l' " activité sociale " de la SA B, qui est à prendre en considération soit l'activité principalement commerciale réellement exercée (le commerce de produits) et non l'objet social statutaire ». Selon l'Etat en effet, des frais afférents à des opérations financières manifestement en marge de l'activité principale et visées dans les statuts, seulement comme une possibilité offerte à la société, ne pouvaient être déduits. L'Etat estimait en outre qu'il s'agissait d'une opération artificielle de transformation d'un revenu taxable en revenu immunisé et contestait que les frais litigieux aient été consentis pour acquérir ou conserver des revenus puisqu'ils conduisaient à une perte comptable compensée par une économie d'impôt.

La Cour d'appel de Bruxelles a toutefois estimé que rien ne permettait à l'Etat belge de différencier, dans les activités sociales définies dans les statuts d'une société, d'une part une activité prin-

cipale professionnelle réelle limitée, qui seule donnerait lieu à des frais professionnels déductibles, et d'autre part, d'autres activités qui seraient secondaires, irréelles ou virtuelles.

Ainsi, selon la Cour d'appel de Bruxelles, les dépenses réalisées par une société qui a agi dans le cadre de son objet social tel que défini par les statuts sont à considérer comme des frais professionnels déductibles, inhérentes à la profession puisque se rattachant nécessairement son activité sociale. La Cour précise en outre que la circonstance que l'opération litigieuse aboutisse à une perte comptable (les frais étant plus élevés que la plus-value sur actions réalisée) est sans pertinence sur le caractère déductible de ces frais puisque l'article 49 du CIR ne subordonne pas la déduction des frais à la condition que les opérations aient effectivement augmenté le résultat imposable de la société.

Il ressort de cette jurisprudence de la Cour d'appel de Bruxelles, conforme à celle de la Cour constitutionnelle, que le libellé des statuts d'une société revêt une importance cruciale. Cette jurisprudence ne peut être que saluée dans la mesure où, malgré qu'elle confirme le principe discutable de la jurisprudence DERWA, elle rétablit une certaine sécurité juridique pour les sociétés contribuable. Notons en effet que l'objet social d'une société ne pourrait en principe être ignoré ou considéré

comme une clause de style en raison de la généralité de ses termes par l'administration fiscale et les Cours et Tribunaux sous peine de violation de la foi due aux actes. C'est ce qu'a très récemment confirmé la Cour de cassation.

Marie BENTLEY



“

*Il ressort de cette jurisprudence de la Cour d'appel de Bruxelles, conforme à celle de la Cour constitutionnelle, que le libellé des statuts d'une société revêt une importance cruciale.*

”

**IDEFISC**

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

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de  
Pascale HAUFENNE  
Rédacteur en chef  
et de

Marie Bentley  
Danièle Cohen  
Ronny Favel  
Sylvie Leyder  
Tristan Krstic

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Juin 2011

Pour recevoir IDEFISC  
par courrier électronique,  
envoyez votre  
adresse électronique  
à [info@idefisc.be](mailto: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](mailto:info@idefisc.be).

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)