



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 77 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2011 - info@idefisc.be

### Editorial

## Sécurité juridique ?

En matière fiscale, autant sinon plus que dans d'autres domaines, la sécurité juridique est un droit essentiel du citoyen. Si l'Etat a le pouvoir d'établir les règles qui lui permettent de lever l'impôt, il faut à tout le moins que le contribuable puisse en connaître la portée en temps utile.

Par touches successives, la jurisprudence essaie, avec beaucoup de lenteur et parfois des incohérences, de protéger ce droit essentiel, mais non explicitement garanti par la Constitution. On connaît les vicissitudes qu'a connues la notion de « principe de bonne administration », consacré par la Cour de cassation pour être ensuite vidée d'une bonne partie de sa substance, par la même juridiction, qui fait céder ce principe devant celui, certes essentiel aussi, de la légalité. Comme la sécurité juridique est un élément du principe de bonne administration, notre haute juridiction décide régulièrement que l'application des règles protégeant la sécurité juridique

ne peut permettre de déroger à la loi.

Plusieurs études doctrinales ont toutefois relevé que le principe de sécurité juridique n'était pas qu'un principe général de droit propre au droit belge, mais que c'était aussi une règle fondamentale de droit européen, qui a primauté sur la loi belge, non seulement pour les impôts régis par le droit européen, comme la TVA, mais aussi pour tout autre impôt. Un impôt est en effet nécessairement une restriction au droit de propriété garanti par les Traités.

Aujourd'hui, c'est la Cour Européenne des Droits de L'Homme qui, certes avec prudence, consacre ce même droit à la sécurité juridique dans le domaine fiscal, à propos d'une affaire concernant l'Ukraine.

Le contraste est saisissant. D'une part, les juristes, d'abord en doctrine, puis en jurisprudence, s'efforcent de protéger le contribuable en lui garantissant la sé-

curité juridique. D'autre part, le législateur, qui hésite de moins en moins à voter des lois rétroactives, même en matière fiscale, ou à les voter en fin d'exercice, tente par tous les moyens, et parfois au mépris du principe de la légalité de l'impôt garanti par l'article 170 de la Constitution, de restreindre la sécurité juridique aux seuls « rulings ». Le moyen le plus certain pour essayer de contraindre le contribuable d'y recourir est l'obscurité de la loi. Une autre méthode pour mettre en cause la sécurité juridique serait de tenter de porter atteinte au « principe du libre choix de la voie la moins imposée », en le remplaçant par des règles d'abus de droit qui seront nécessairement floues et auront comme objectif d'empêcher le contribuable de connaître avec certitude le sort fiscal qui l'attend.



Thierry AFSCRIFT



## Les coups de griffe de l'ours

### Les contribuables ne sont pas une masse inerte

La lecture des accords budgétaires laisse, une fois de plus, l'impression que nos gouvernants considèrent les contribuables comme une masse inerte, qui ne réagit pas, qui ne s'adapte pas aux nouvelles lois qu'ils prennent.

Il est ainsi prévu une nouvelle taxation au taux de 25 % sur les plus-values réalisées par les sociétés, sur les actions qu'elles détiennent depuis moins d'un an au moment de leur revente. La proposition de budget escompte d'une telle mesure des rentrées de 150.000.000 d'euros.

S'imaginer-t-on vraiment que lorsque de telles plus-values seront taxables, elles seront encore réalisées dans un délai de moins d'un an ? A l'évidence, les sociétés concernées s'efforceront d'adapter leur comportement à la nouvelle règle fiscale, et réaliseront de telles plus-values à l'expiration de ce délai, et pas avant.

Cette remarque vaut pour beaucoup d'autres mesures budgétaires : consciemment ou non, les calculs négligent toujours la capacité d'adaptation des contribuables. Celle-ci peut s'exprimer soit en ne réalisant pas les opérations taxées, soit en procédant d'une autre manière, légale, pour ne pas être imposé, soit en les réalisant ailleurs qu'en Belgique.

Budgéter ainsi de telles mesures c'est ouvrir déjà de nouveaux trous dans les comptes de l'Etat.

L'ours mal léché



## Sommaire

Sécurité juridique ?	1
Budget: la nouvelle imposition des revenus mobiliers	6
Droits de succession et distributions faites par un trust	7
Taxation étalée des plus-values : le remploi à l'étranger devient possible	9
La levée du secret bancaire : recours devant la Cour Constitutionnelle	10
De bien curieux résidents belges	11
La Suisse signe un accord avec l'Allemagne et le Royaume Uni – à quand un « Rubik » à la belge ?	12
Un administrateur n'est taxé que sur les avantages en nature dont il bénéficie personnellement	14
En l'absence de droit exclusif sur une partie d'un immeuble, il ne peut être question de location immobilière	15
Responsabilité solidaire des dirigeants pour les dettes TVA de leur société faillie : un jugement étonnant	17
Secret bancaire : qui va payer les frais ?	18
Les errements de la cotisation distincte de 309 % à l'Isoc	20
Les frais de « catering » sont-ils des frais de réception ?	21
De combien de jours disposez-vous pour répondre à un avis de rectification ?	22

## Budget: la nouvelle imposition des revenus mobiliers

Les revenus du patrimoine sont clairement ceux qui sont le plus visés par les nouvelles mesures budgétaires. Dans l'état actuel des connaissances que l'on peut avoir quant aux intentions gouvernementales (les projets de loi ne sont pas encore rédigés), on peut s'attendre aux modifications suivantes.

### Les intérêts

Les intérêts, et probablement tous les autres revenus mobiliers que les dividendes (y compris, par exemple, les arrérages de rentes), seront désormais soumis au précompte mobilier au taux de 21 %.

En outre, un supplément de 4 % frappera la partie des revenus mobiliers qui excède 20.000 € par an.

Ce nouveau taux sera applicable également aux revenus qui sont assimilés à des intérêts, comme, par exemple, les produits d'un contrat d'assurance de « Branche 21 » (c'est-à-dire les assurances-vie à revenu garanti), si le capital est perçu avant l'expiration d'un délai de 8 ans et un jour suivant le paiement de la prime. Après ce délai, le produit d'une telle assurance restera exonéré.

Le produit des assurances de Branche 23 (à versements libres et retraits libres, sans garantie de rendement) conserveront l'exonération totale et inconditionnelle dont elles bénéficient actuellement. Cela rend cette formule d'autant plus avantageuse que d'autres types de placement seront dorénavant plus taxés. Il faut supposer qu'elle pourrait rester exonérée, au même titre que les plus-values sur titres, mais les textes disponibles ne permettent pas de s'en assurer.

Il faut souligner qu'au cours des dernières années, la taxation des intérêts a augmenté de manière spectaculaire, puisque qu'elle est passée successivement de 10 à 13 %, puis à 15 %, et sera désormais portée à 21 ou 25 %, suivant le montant de ceux-ci. La dernière augmentation représente à elle seule une taxation supplémentaire de 40 à 60 % par rapport à la taxation antérieure, ce qui est considérable.

### Les dividendes

La déclaration gouvernementale annonce un « maintien » du

taux de taxation des dividendes à 25 %. Toutefois, ceux qui étaient taxés jusqu'ici au taux de 15 % ne supporteront dorénavant qu'une taxation à 21 %. Les dividendes de liquidation resteront taxables au taux de 10 %. Là aussi, l'augmentation d'impôt est très sensible.

La majoration de 4 % applicable aux revenus mobiliers excédant 20.000 € par an ne concernera en revanche pas les dividendes même lorsque, cumulés avec les intérêts et les autres revenus mobiliers, ils excéderont ce dernier montant.

Le niveau d'imposition est d'autant plus considérable que, rappelons-le, la taxation des dividendes correspond toujours à une double imposition. Les dividendes proviennent en effet de la distribution des bénéfices des sociétés, qui ont en principe déjà été soumis à l'impôt des sociétés au taux de 33,99 %. Les dividendes n'étant pas déductibles de la base imposable de l'impôt des sociétés, le taux réel supporté par un actionnaire par rapport au bénéfice distribué de la société res-

“ Certes, les plus-values résultant de la gestion normale d'un patrimoine privé demeurent exonérées, et l'impôt sur le patrimoine, initialement redouté, n'est plus prévu dans les mesures budgétaires. Il n'empêche que les modifications substantielles prévues à propos des revenus mobiliers pourraient amener les contribuables à envisager une restructuration complète de leur patrimoine en vue d'une optimisation fiscale. ”

tera calculé comme suit  $(34/100) + (25 \times 0,66) = 50,50$ . En d'autres termes, les bénéfices distribués par des sociétés subissent une taxation totale de plus de la majorité de leur montant.

Cette dernière considération peut amener certains à considérer que, dans une société familiale, le procédé consistant à réduire les rémunérations, pour procéder à des distributions plus importantes de dividendes, n'est pas toujours avantageux. Il aboutit même à une taxation légèrement plus importante que l'attribution d'une rémunération, et ne présente d'utilité que pour réduire le coût en matière de cotisation de sécurité sociale. Il n'en est toutefois pas toujours ainsi, puisque ces dernières cotisations sont plafonnées pour les travailleurs indépendants.

Certes, les plus-values résultant de la gestion normale d'un patrimoine privé demeurent exonérées, et l'impôt sur le patrimoine, initialement redouté, n'est plus prévu dans les mesures budgétaires. Il n'empêche que les modifications substantielles prévues à propos des revenus mobiliers pourraient amener les contribuables à envisager une restructuration complète de leur patrimoine en vue d'une optimisation fiscale.



Thierry AFSCHRIFT

## Droits de succession et distributions faites par un trust

Les décisions jurisprudentielles en matière de trust sont rares. Aussi, c'est toujours avec un intérêt certain que toute nouvelle décision est accueillie par les praticiens et les commentateurs.

Une récente décision du tribunal de 1ère instance de Bruxelles ne déroge pas à la règle (jugement du 22.10.2010). Cette décision, dont deux trusts en cascade fondent les faits, nous apporte les enseignements suivants.

Le tribunal confirme tout d'abord la validité du trust en droit civil et son opposabilité à l'administration fiscale. Celle-ci soutenait qu'en tant qu'organisant la succession d'un père et grand-père au mépris des règles réservataires, il y avait lieu de considérer les trusts comme contraires à l'ordre public (et dès lors nuls) ou, à tout le moins, fondés sur une cause illicite. Le tribunal rejette ces arguments, aucun héritier réservataire ne revendiquant son droit à la réserve et une éventuelle réduction des trusts. Il faut relever à ce propos que les faits de la cause étaient antérieurs à l'entrée en vigueur en Belgique du Code de droit international privé dont l'article 122 reconnaît désormais les effets juridiques d'un trust valablement

constitué sous l'empire d'un droit étranger.

À titre subsidiaire, l'administration fiscale estimait qu'il fallait voir dans les attributions faites par le trust à ses bénéficiaires (un des fils du défunt et deux de ses petits-enfants) des legs particuliers soumis aux droits de succession en application de l'article 8 du Code des droits de succession (il s'agissait d'une attribution d'actions d'une société immobilière).

C'est donc la délicate question du régime fiscal des attributions d'un trust, après le décès de son fondateur, qui était soumise au tribunal sachant qu'il n'existe aucune disposition fiscale belge qui régisse spécifiquement les trusts.

Le tribunal a décidé que, du point de vue fiscal, il faut assimiler les distributions effectuées par les trusts litigieux à des legs particuliers et, dès lors, les soumettre aux droits de succession. Pour apprécier si l'on est en présence d'un fait générateur d'impôt et arriver à cette conclusion, le tribunal appréhende le trust selon la méthode dite « téléologique » qui consiste à analyser le trust en recherchant le but, la finalité poursuivis par le trust.

Si ceci permet au tribunal d'éviter l'écueil de devoir tenter de faire entrer le trust dans les catégories de droit civil belge, l'on peut toutefois s'interroger sur la compati-

“

*Un des arguments généralement mis en exergue par la doctrine la plus autorisée pour contrer l'application de l'article 8 C. succ. est la circonstance que cette disposition requiert l'existence d'un contrat et que le trust n'en est pas un.*

*Le tribunal de 1ère instance de Bruxelles décide le contraire et considère que tous les trusts inter vivos (c'est-à-dire faits du vivant du settlor) constituent selon lui des contrats parce que les actes constitutifs sont insérés dans de véritables contrats comportant des engagements des constituants et des trustees.*

*Cette argumentation, qui est peut être motivée par des circonstances propres à l'espèce mais non précisées dans le jugement, paraît un peu courte et ne peut être validée telle quelle.*

”

bilité d'une telle démarche avec le principe d'interprétation stricte du droit fiscal lui-même justifié par le caractère dérogoire des lois fiscales à la franchise générale des personnes et des choses. Ceci d'autant plus que le tribunal reconnaît précisément que l'institution du trust ne peut être analysée en un legs lorsque l'on en examine ses caractéristiques.

Probablement conscient de la fai-

blesse de cette argumentation, le tribunal ajoute, « à titre superfétatoire » qu'en tout état de cause, les distributions effectuées par les trusts litigieux constituent des legs particuliers taxables en application de l'article 8 du Code des droits de succession. Cette disposition déroge au principe général selon lequel l'impôt successoral ne frappe que les biens se trouvant dans le patrimoine du défunt au jour de son décès et vise, sous certaines conditions, les avantages qu'une personne est appelée à recevoir en raison d'une stipulation en sa faveur.

Un des arguments généralement mis en exergue par la doctrine la plus autorisée pour contrer l'application de l'article 8 C. succ. est la circonstance que cette disposition requiert l'existence d'un contrat et que le trust n'en est pas un.

Le tribunal de 1ère instance de Bruxelles décide le contraire et considère que tous les trusts inter vivos (c'est-à-dire faits du vivant du settlor) constituent selon lui des contrats parce que les actes constitutifs sont insérés dans de véritables contrats comportant des engagements des constituants et des trustees.

Cette argumentation, qui est peut être motivée par des circonstances propres à l'espèce mais non précisées dans le jugement, paraît inexacte et ne peut être validée telle quelle.

Tout d'abord, l'article 15, §1 du Code de droit international privé commande d'interpréter l'institution du trust, non pas selon la loi belge, mais selon l'interprétation reçue à l'étranger et donc selon la loi qui lui est applicable.

A ce propos, l'on sait que les juristes anglo-saxons insistent sur la circonstance que le trust naît de la volonté unilatérale du constituant et sur son engagement unilatéral de transférer des biens à un tiers, le trustee.

L'article 122 du Code de droit international privé confirme d'ailleurs cette analyse puisqu'il dispose que le terme « trust » vise une « relation juridique » créée par « un acte du fondateur ».

Dans son analyse du régime fiscal des distributions faites par un trust à l'occasion du décès du settlor, la décision commentée ne peut donc être approuvée.

Relevons encore que cette décision concernait des fixed interest trusts et non des trusts discrétionnaires. Dans ce dernier cas, l'article 8 C. succ. ne peut en tout état de cause s'appliquer, toute distribution dépendant exclusivement de la décision du trustee.



Sylvie LEYDER



## Taxation étalée des plus-values : le remploi à l'étranger devient possible

La loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses vient tout récemment de modifier l'article 47 du Code des impôts sur les revenus.

Pour rappel, cette disposition légale prévoit une immunisation temporaire des plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou incorporelles : dans les conditions que le texte édicte, le montant de la plus-value est incorporé aux bénéfices imposables de l'exercice social au cours duquel le remploi a été effectué et de chacune des périodes imposables suivantes, et ce proportionnellement aux amortissements du bien acquis en remploi.

Si le remploi porte par exemple sur un immeuble qui sera amorti en 33 ans, la taxation de la plus-value s'étalera sur la même période.

Parmi les conditions de cette taxation « moyennant remploi », figure la nécessité de réinvestir la totalité du prix de vente de l'actif sur lequel une plus-value est réalisée dans une immobilisation incorporelle ou corporelle amortissable, et ce, dans un délai

de trois ou cinq ans suivant la réalisation de la plus-value.

Jusqu'à la récente loi, le remploi devait revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles utilisées en Belgique. La loi du 7 novembre 2011 a modifié cette condition pour prévoir que le remploi doit revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles utilisées dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen.

“

*Jusqu'à la récente loi, le remploi devait revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles utilisées en Belgique. La loi du 7 novembre 2011 a modifié cette condition pour prévoir que le remploi doit revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles utilisées dans un Etat membre de l'Espace Economique Européen.*

”

Cette modification légale n'est certes pas une surprise, puisque la Commission européenne avait notifié à la Belgique un avis motivé relatif à la taxation étalée des plus-values, estimant qu'en subordonnant la taxation étalée des plus-values à la condition

que le montant de l'indemnité reçue ou la valeur de réalisation soit réinvestie dans une immobilisation utilisée dans notre pays, la Belgique ne respectait pas les obligations lui incombant en vertu des articles 49, 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et des articles 31, 36 et 40 correspondants de l'Accord sur l'Espace économique européen (Accord EEE). Il s'agit des dispositions visant notamment à garantir la liberté d'établissement, la libre circulation des capitaux et la libre prestation de services.

En d'autres mots, le remploi peut dorénavant revêtir la forme d'immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables, utilisées pour l'exercice de l'activité professionnelle tant dans les autres États membres de l'Espace économique européen qu'en Belgique.

Cette modification est applicable aux plus-values réalisées à partir de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2012, c'est-à-dire, pour les sociétés qui clôturent leurs comptes au 31 décembre, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Pascale HAUTFENNE



## La levée du secret bancaire : recours devant la Cour Constitutionnelle

Une association de défense des contribuables a récemment introduit un recours en annulation devant la Cour Constitutionnelle, des dispositions de la loi du 14 avril 2011 qui autorise l'administration, sous certaines conditions, à provoquer la levée du secret bancaire.

à la vie privée, et soumet toute atteinte à ce droit à des conditions cumulatives. Il ne suffit pas, en vertu de l'article 8, al. 3 de la Convention, que l'atteinte à la vie privée résulte de la loi. Il faut en outre que cette loi soit « nécessaire au bien-être économique du pays ».

Cette exigence est importante, notamment parce que le texte ne se contente pas de prévoir que la mesure peut être « utile » au bien-être économique du pays, mais exige qu'elle soit « néces-

saire au bien-être économique du pays ».

En général, la Cour Constitutionnelle statue dans un délai d'environ un an après l'introduction du recours.



Thierry AFSCHRIFT

“

*Une association de défense des contribuables a récemment introduit un recours en annulation devant la Cour Constitutionnelle, des dispositions de la loi du 14 avril 2011 qui autorise l'administration, sous certaines conditions, à provoquer la levée du secret bancaire.*

*Le fondement essentiel de ces recours est la contrariété d'une atteinte au secret bancaire qui n'est pas décidée par un juge, avec l'article 8 de la Convention européenne des Droits de l'Homme.*

”

Le fondement essentiel de ces recours est la contrariété d'une atteinte au secret bancaire qui n'est pas décidée par un juge, avec l'article 8 de la Convention européenne des Droits de l'Homme.

Cette disposition garantit, au titre de droit de l'homme, le droit

saire ». De plus, le bien-être protégé n'est pas celui de l'Etat, mais celui du pays. Dans la mesure où les pays qui connaissent le plus grand bien-être économique en Europe sont le Luxembourg et la Suisse, qui tous deux connaissent le secret bancaire, à tout le moins pour leurs résidents, il ne semble pas établi qu'une atteinte

## De bien curieux résidents belges

On sait que les Conventions préventives de double imposition prévoient en général plusieurs critères pour déterminer l'Etat dans lequel une personne physique est, au point de vue fiscal, considérée comme résidente. C'est ainsi que la Convention conclue entre la France et la Belgique prévoit les quatre critères successifs suivants :

- 1° Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer permanent d'habitation ;
- 2° Si elle dispose d'un tel foyer dans les deux Etats, elle est considérée comme résidente de l'Etat "avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits", c'est-à-dire le lieu où elle dispose du centre de ses intérêts vitaux ;
- 3° Si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut être déterminé, elle est considérée comme un résident de l'Etat dans lequel elle séjourne habituellement ;
- 4° Si cette personne séjourne de manière habituelle dans les deux Etats, elle est considérée comme résidente de l'Etat dont elle possède la nationalité.

Ces critères sont successifs, c'est-à-dire qu'ils s'appliquent les uns à défaut des autres.

De nombreuses personnes âgées, malheureusement atteintes de la maladie d'Alzheimer, doivent à un moment ou un autre être placées dans une résidence médicalisée apte au traitement de ce type de pathologies. Ces centres ne sont pas nombreux et il arrive que certaines personnes, qui vivent et ont toujours vécu dans le Nord de la France, soient amenées à placer leur conjoint ou leur auteur dans un tel établissement en Belgique, pour éviter des déplacements fastidieux loin de leur domicile.

L'administration fiscale belge, se disputant le cynisme et l'avidité, n'a pas tardé à s'intéresser à ces malades qui occupent tout au plus une chambre dépersonnalisée dans un établissement de soin : selon elle, ces personnes sont des résidents belges, soumis à l'impôt en Belgique, car elles disposent en Belgique d'un foyer permanent d'habitation !

Confrontées à des enrôlements excédant de loin l'impôt par ailleurs déjà payé en France, les familles de ces malades se sont insurgées contre cette imposition en Belgique, en faisant valoir que s'il faut assimiler une chambre d'un établissement médicalisé à un foyer permanent d'habitation au sens de la Convention, il faut bien constater que dans la plupart des cas, ces malades ont conservé leur habitation en France, de sorte qu'ils disposent, dans le pire des cas, d'un foyer permanent d'habitation dans les deux pays.

*De nombreuses personnes âgées, malheureusement atteintes de la maladie d'Alzheimer, doivent à un moment ou un autre être placées dans une résidence médicalisée apte au traitement de ce type de pathologies. Ces centres ne sont pas nombreux et il arrive que certaines personnes, qui vivent et ont toujours vécu dans le Nord de la France, soient amenées à placer leur conjoint ou leur auteur dans un tel établissement en Belgique, pour éviter des déplacements fastidieux loin de leur domicile.*

*L'administration fiscale belge, se disputant le cynisme et l'avidité, n'a pas tardé à s'intéresser à ces malades qui occupent tout au plus une chambre dépersonnalisée dans un établissement de soin : selon elle, ces personnes sont des résidents belges, soumis à l'impôt en Belgique, car elles disposent en Belgique d'un foyer permanent d'habitation !*

C'est donc le deuxième critère, soit le centre des intérêts vitaux, qui permet alors de localiser le

lieu de la résidence fiscale de ces personnes. Comme celles-ci ont en France leur habitation, leur famille, leurs enfants, leurs liens sociaux, leurs comptes en banque et toutes leurs attaches, il paraît évident qu'elles conservent la qualité de résidents français.

Face aux levées de boucliers des familles de ces malades, les autorités fiscales des deux pays se sont concertées il y a quelques mois et ont décidé ceci :

« Les personnes isolées (veufs ou veuves, célibataires) qui ne possèdent plus un foyer d'habitation permanent en France et qui séjournent dans une maison de repos ou une maison de repos et de soins en Belgique sont considérées résidentes de Belgique. Toute personne ayant intégré une maison de repos ou maison de repos et de soins en Belgique avant le 1er janvier 2012, dont le conjoint est résident de France et avec lequel elle est soumise à une imposition commune en France à l'impôt sur le revenu, est considérée résidente de France ».

Les autorités administratives des deux pays établissent ainsi des distinctions entre les isolés et les personnes mariées, et, semble-t-il, entre ces dernières selon la date à laquelle elles ont intégré l'établissement spécialisé : seul le conjoint marié ayant intégré la maison de soins belge avant le 1er janvier 2012, qu'il dispose ou non en France d'un foyer permanent

d'habitation, conserve sa qualité de résident français !

Une telle décision administrative est évidemment totalement discriminatoire et doit être combattue avec opiniâtreté, non seulement parce que les impositions qui en résultent sont pour le moins moralement choquantes, mais parce qu'elles sont en outre illégales.

Martin VAN BEIRS



## La Suisse signe un accord avec l'Allemagne et le Royaume Uni – à quand un « Rubik » à la belge ?

La Suisse vient de conclure deux accords bilatéraux, l'un avec l'Allemagne courant septembre, l'autre avec le Royaume Uni, courant octobre. Par ceux-ci, la Suisse renonce, dans certaines conditions, à son secret bancaire tant décrié.

Aucun de ces accords n'est encore en vigueur actuellement. Le texte de l'accord avec l'Allemagne, publié in extenso, doit encore faire l'objet d'une approbation en droit interne, mais la procédure mise en œuvre est sans cesse ralentie, du fait d'oppositions manifestes, tendant à accroître encore les droits et prérogatives de l'Allemagne.

L'accord avec l'Allemagne – auquel l'accord avec l'Angleterre est largement similaire – prévoit une procédure tendant à la « régularisation » des avoirs suisses des contribuables allemands, ainsi qu'une participation ultérieure de la Suisse à la perception de l'impôt allemand sur ces mêmes avoirs suisses.

Au cinquième mois de l'année d'entrée en vigueur de l'accord – soit en 2013, voire en 2014 – les résidents allemands (tenant compte

de la résidence au 31 décembre 2010) auront le choix entre deux options, soit accepter la transmission à l'Allemagne de leurs coordonnées et montant des avoirs suisses depuis le 31 décembre 2002, soit accepter le ponctionnement sur leurs avoirs d'un « prélèvement » censé compenser les impôts éludés sur la période écoulée depuis le 31 décembre 2002. Ce prélèvement s'élève à une fraction fixée entre 19 et 34% des avoirs (et non des revenus), tenant compte de certaines évolutions des avoirs sur les dernières années.

Si le résident fait le choix du prélèvement unique, et conserve dès lors l'anonymat quant à la détention d'avoirs, la Suisse prélèvera chaque année l'impôt allemand sur lesdits avoirs suisses, en lieu et place de l'administration fiscale allemande. L'Allemagne paiera une commission à la Suisse pour ce faire.

Le texte de l'accord est clair quant aux principes en cause, ainsi encore que quant aux méthodes adoptées ; il prévoit également en faveur de l'Allemagne des pouvoirs

d'investigation renforcés par rapport à ceux généralement retenus dans les conventions préventives bilatérales, sans toutefois aller jusqu'à permettre les « fishing expeditions ». Il reste toutefois d'importantes incertitudes quant au champ d'application personnel et matériel de cet accord (soit les personnes visées, et les avoirs concernés). En effet, la question de la soumission à l'accord de contrats d'assurance-vie patrimoniale tels des assurances-vie « de la branche 23 », ainsi encore que de certaines structures de type « trust », est posée. La réponse à ces questions s'avèrera à l'évidence primordiale en vue d'une bonne appréhension des effets de cet accord...

L'on imagine que des Etats comme la Belgique ne négligeront pas la possibilité de bénéficier des mesures découlant d'un tel accord, puisque le bénéfice de celles-ci est non seulement de procéder, le cas échéant, à une « régularisation » du passé, mais également d'assurer l'Etat contractant d'un prélèvement ultérieur, correct et suivi, des impôts étatiques sur les avoirs suisses des résidents belges.

Il restera à la Belgique, en cas d'ouverture de négociations, de fixer le taux du prélèvement unique, ainsi que les cas où la ponction de celui-ci n'implique toutefois aucun effet d'amnistie (comme tel est le cas de l'accord avec l'Allemagne, lorsque l'Etat de résidence dispose déjà d'éléments permettant l'exercice de pouvoirs d'investigation à l'encontre du contribuable...).

Quoi qu'il en soit de ces modifications, un accord avec la Belgique n'est pas à attendre avant 2012, ce qui implique une entrée en vigueur en 2013 (date correspondant par ailleurs à la disparition définitive de l'anonymat lié à la détention de titres au porteur en Belgique), ou encore en 2014.

Mélanie DAUBE



*L'on imagine que des Etats comme la Belgique ne négligeront pas la possibilité de bénéficier des mesures découlant d'un tel accord, puisque le bénéfice de celles-ci est non seulement de procéder, le cas échéant, à une « régularisation » du passé, mais également d'assurer l'Etat contractant d'un prélèvement ultérieur, correct et suivi, des impôts étatiques sur les avoirs suisses des résidents belges.*

## Un administrateur n'est taxé que sur les avantages en nature dont il bénéficie personnellement

Dans son arrêt du 17 mars 2011, la Cour de cassation a décidé qu'un contribuable ne pouvait être imposé sur la perception d'un avantage de toute nature, lorsque ce dernier n'avait pas personnellement bénéficié de cet avantage.

Les faits soumis à la Cour de cassation étaient les suivants.

Une société avait conclu un contrat de leasing portant sur un véhicule qui avait été mis à la disposition de son administrateur.

A la fin du contrat de leasing, la société n'avait pas levé l'option d'achat pour l'acquisition du véhicule. Toutefois, la compagne, cohabitante de l'administrateur concerné, avait acheté la voiture au prix de l'option d'achat, qui s'avéra être relativement dérisoire et nettement inférieur à la valeur résiduaire du véhicule.

La Cour d'Appel de Liège suivant la thèse soutenue par l'administration avait constaté aux termes de son arrêt du 4 janvier 2006 que la compagne de l'administrateur avait pu acquérir

le véhicule à un prix très inférieur à sa valeur réelle. Ceci constituait bien, selon le juge d'appel, un avantage de toute nature accordé à l'administrateur lui-même, en raison précisément de l'exercice de son activité professionnelle d'administrateur au sein de la société qui avait pris initialement la voiture en leasing.

Le juge d'appel considérait que cette qualité d'administrateur

“

*Cet arrêt peut être important pour tous types d'avantages dont profitent d'autres personnes que le dirigeant d'entreprise, y compris ses proches. De tels avantages ne sont pas des rémunérations imposables, et, s'ils ne sont pas mentionnés sur des fiches, ils ne constituent donc pas des commissions secrètes.*

”

expliquait la raison pour laquelle la société avait décidé de ne pas procéder elle-même à la levée de l'option d'achat et de réaliser un important bénéfice économique, permettant ainsi à l'administrateur de faire profiter de cet avantage à sa compagne.

Dans son arrêt, la Cour de cassation considère qu'il ne “ ressort

pas que le demandeur a bénéficié personnellement de la levée d'option “ et que dès lors, “ l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision que l'administration a enrôlé à bon droit un supplément de cotisation dans le chef du demandeur sur la base de la différence entre la valeur réelle du véhicule et son prix d'achat par sa compagne “.

La position prise par la Cour de cassation est parfaitement justifiée. En effet, rien ne permet de soutenir qu'un contribuable soit taxé sur un avantage dont il n'a pas personnellement profité.

Le fait que ledit contribuable soit l'administrateur de la société qui a vendu à un tiers une voiture à la fin du contrat de leasing à un prix inférieur à sa valeur économique n'y change rien, même si comme c'est le cas dans l'affaire soumise à la Cour de cassation, ce tiers est un proche de l'administrateur de la société en cause, en l'occurrence sa compagne. De telles considérations ne permettent nullement de constituer des preuves établissant la perception d'un avantage dans le chef du contribuable.

Rien n'empêchait néanmoins l'administration fiscale de démontrer qu'en réalité, l'administrateur de la société avait bel et bien bénéficié d'un avantage découlant de l'achat du véhicule par sa compagne, ce qui lui aurait permis de fon-

der sa taxation dans le chef de l'administrateur.

La Cour de cassation considère en effet simplement qu'en l'espèce "il ne ressort pas" que l'administrateur en question ait retiré un avantage de l'opération en cause. Autrement dit, aucun élément ne prouve la perception d'un tel avantage dans le chef de l'administrateur justifiant sa taxation.

Cet arrêt peut être important pour tous types d'avantages dont profitent d'autres personnes que le dirigeant d'entreprise, y compris ses proches. De tels avantages ne sont pas des rémunérations imposables, et, s'ils ne sont pas mentionnés sur des fiches, ils ne constituent donc pas des commissions secrètes.

Ceci n'empêche pas, en revanche, le fisc de les traiter comme "dépenses non admises" : s'ils ne constituent pas des rémunérations, on ne voit pas, a priori, à quel titre il pourrait s'agir de montants de charges déductibles.

Ronny FAVEL



## En l'absence de droit exclusif sur une partie d'un immeuble, il ne peut être question de location immobilière

De manière générale, toutes les prestations de service et toutes les livraisons de biens effectuées par des assujettis sont soumises à la T.V.A. La location immobilière constitue toutefois une exception.

Ceci entraîne généralement un surcoût pour un bailleur, puisqu'il ne peut pas déduire la T.V.A. qu'il a payée en amont, lors de la construction ou lors de la rénovation de l'immeuble donné en location et ce en raison du fait que l'immeuble en question n'est pas destiné (dans son chef) à des opérations soumises à la T.V.A. Ce surcoût est ensuite répercuté sur le locataire qui doit dès lors payer un loyer plus important.

Différentes tentatives ont été menées pour contourner cet obstacle et pour pouvoir soumettre malgré tout une mise à disposition d'immeuble à la T.V.A. La Cour de justice de l'Union Européenne et les juridictions belges ont dû à plusieurs reprises préciser les contours de la location immobilière au sens de la législation européenne.

Dans une affaire qui vient d'être jugée (arrêt du 15 juin 2011), la Cour d'appel de Bruxelles s'est penchée sur une des conditions essentielles pour qu'une telle mise à disposition d'immeubles puisse être soumise à la T.V.A., à savoir l'absence d'occupation de l'immeuble à titre exclusif.

Une société bruxelloise (appelons la X) avait réalisé des travaux d'aménagement d'un immeuble et avait déduit la T.V.A. qui lui avait été facturée sur lesdits travaux. Cette société a conclu avec trois sociétés sœurs (A, B et C) des conventions («convention de mise à disposition») par lesquelles elle autorisait «le cessionnaire à exercer dans l'immeuble (... ndlr – une activité), selon une affectation décidée par le Conseil d'Administration de (X), sans que le cessionnaire ait un droit particulier sur l'une ou l'autre partie de l'immeuble».

Le règlement d'ordre intérieur prévoyait toute une série de dispositions réglant les relations entre les différents occupants. Les conventions ont été conclues «pour la durée des activités du cessionnaire» et il avait été convenu que «Sur instruction du Conseil d'Administration de (X), le cédant pourra à tout moment exiger du cessionnaire qu'il libère l'espace qui lui a été concédé, sans préavis ni indemnité quelconque».

Le prix hors T.V.A. avait été fixé en tenant compte de la superficie

occupée à l'intérieur du bâtiment, du nombre d'emplacements de parking, d'un pourcentage du chiffre d'affaires et du nombre de personnes occupées. L'administration a estimé que cette mise à disposition devait être qualifiée de location immobilière exonérée de la T.V.A. et a rejeté les déductions de T.V.A. opérées par la société X.

Le premier juge saisi ayant donné droit à la société X, l'administration a interjeté appel. La Cour d'appel de Bruxelles a ensuite posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, qui a répondu ce qui suit :

«L'article 13, B, sous b), de la sixième directive (...) doit être interprété en ce sens que constituent des opérations de 'location de biens immeubles' au sens de cette disposition des opérations par lesquelles une société octroie simultanément, par des contrats différents à des sociétés qui lui sont liées, un droit précaire d'occupation sur le même immeuble contre le paiement d'une indemnité fixée principalement en fonction de la surface occupée et lorsque ces contrats, tels qu'ils sont exécutés, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps et non une prestation de service susceptible de recevoir une autre quali-

fication » (arrêt du 18 novembre 2004).

Par cet arrêt, la Cour de justice a présenté une nouvelle approche de la notion de location immobilière, revenant sur sa jurisprudence antérieure.

L'affaire est ensuite revenue devant la Cour d'appel de Bruxelles qui a confirmé le jugement du tribunal de première instance de Bruxelles, donnant ainsi tort à l'administration.

La Cour de justice avait rappelé qu'il appartenait à la juridiction nationale saisie de la question de vérifier si les conventions, telles qu'elles ont été exécutées, ont essentiellement pour objet la mise à disposition passive de locaux ou de surfaces d'immeubles, moyennant une rémunération liée à l'écoulement du temps ou si elles mettent en œuvre une prestation de service susceptible de recevoir une autre qualification.

La Cour de justice avait précisé que le fait que le « bailleur » pouvait régulièrement visiter l'ensemble et le fait que des parties communes étaient utilisées en commun avec d'autres occupants ne dénaturait pas la notion d'occupation d'immeuble à titre exclusif.

La Cour d'appel s'est fondée essentiellement sur un avenant prévoyant que l'utilisation des dépôts et ateliers était répartie

en fonction des surfaces et non géographiquement. Les différentes sociétés pouvait ainsi exercer leur activité à n'importe quel endroit du bâtiment à la condition de ne pas dépasser la capacité qui leur était attribuée. La Cour d'appel a également retenue que les sociétés A et B pouvaient utiliser de manière non exclusive les mêmes ateliers et les mêmes machines, sans qu'aucune d'entre elles ne puisse se prévaloir d'une exclusivité.

Après avoir rappelé que les trois conventions ne faisaient pas référence les unes aux autres et que chacune des sociétés était un tiers par rapport aux conventions passées entre X et les autres sociétés, la Cour d'appel a estimé que lesdites sociétés n'avaient pas le « droit d'exclure l'occupation » des autres sociétés.

La Cour d'appel a ainsi conclu que les trois sociétés en question

“

*En tout état de cause, cet arrêt confirme que, même en dehors du leasing immobilier ou de la mise à disposition d'immeuble complexes (accompagné de diverses prestations), si un certain nombre de conditions sont réunies, il reste possible de soumettre la mise à disposition d'immeuble à la T.V.A.*

”



ne bénéficiaient pas d'un droit d'occupation exclusif et qu'il ne pouvait dès lors s'agir d'une location immobilière exonérée de la T.V.A.

L'administration avait également soutenu que le procédé utilisé en l'espèce devait être considéré comme une pratique abusive (conformément à la jurisprudence Halifax de la Cour de justice) dont la constatation devait conduire au remboursement des taxes indument déduites, outre au paiement d'amendes et d'intérêts.

En quelques mots, la Cour d'appel a jugé que la location d'immeuble et les conventions passées entre les parties avaient des conséquences juridiques différentes et que ces conventions ne contrevenaient pas à l'objectif poursuivi par la législation applicable. Enfin, la Cour d'appel a estimé que même si la société X a déterminé son choix (de contrat) en tenant compte de considérations de nature fiscale, ce but fiscal n'était pas essentiel (la société X avait justifié le choix de l'occupation précaire par différents considérations de fait).

En conclusions, la Cour d'appel de Bruxelles a considéré qu'il s'agissait bien là d'opérations soumises à la T.V.A. Cet arrêt n'est pas encore coulé en force de chose jugée.

On peut se demander s'il est

possible d'envisager, sur base de cette jurisprudence, des conventions de mise à disposition d'immeuble sans prévoir une exploitation exclusive de locaux en vertu des différents occupants et soumettre cette mise à disposition à la T.V.A. En premier lieu, il convient d'être prudent car les différents occupants ne devront réellement pas bénéficier d'espaces privatifs à l'exclusion d'autres occupants. Cela risque de ne pas être pratique, même si cet inconvénient est réduit lorsqu'il s'agit de sociétés liées. Il est évident qu'il ne peut être question d'établir des contre-lettres prévoyant que les occupants pourront malgré tout avoir un droit exclusif pour occuper tel ou tel local. On pourrait éventuellement prévoir que les différents occupants d'un même immeuble peuvent s'entendre entre eux, quant à l'utilisation de tel ou tel autre espace à l'intérieur d'un bâtiment.

Cet arrêt confirme que, même en dehors du leasing immobilier ou de la mise à disposition d'immeuble complexes (accompagné de diverses prestations), si un certain nombre de conditions sont réunies, il reste possible de soumettre la mise à disposition d'immeuble à la T.V.A.



Tristan KRSTIC

## Responsabilité solidaire des dirigeants pour les dettes TVA de leur société faillie : un jugement étonnant

Comme on le sait, une loi de juillet 2006 a mis en place un système de responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés (chargés de la gestion journalière), en cas de manquement à l'obligation de payer au Trésor, la TVA que leur société a recueillie auprès de ses clients. En tous cas, cette solidarité existe-t-elle lorsque ces dirigeants ont commis une faute, au sens du droit civil, dans la gestion de cette société.

Une seconde règle complète la première : la faute des dirigeants est présumée en cas de manquements répétés à l'obligation de reverser à l'Etat la taxe perçue lors de prestations de services ou de livraisons de biens. Dans cette hypothèse, il appartient aux dirigeants concernés de renverser la présomption en cause.

Le texte légal qui établit ladite présomption précise toutefois que celle-ci ne s'applique pas « lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de (...) faillite ».

Lors de l'élaboration de la loi de 2006, l'on a clairement laissé en-

“

*D'après ce jugement, la présomption de faute qu'a instaurée la loi demeurerait applicable lors d'une faillite, en manière telle que les dirigeants de la société faillie devraient continuer à démontrer, malgré cette procédure, que le non-paiement de la taxe ne proviendrait que des difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de faillite.*

*Cette solution nous paraît contestable : Dans une telle hypothèse, le renversement de la charge de la preuve ne va pas uniquement à l'encontre du régime ordinaire d'administration de la preuve mais encore oblige-t-il les dirigeants en cause à fournir une preuve négative (l'absence de faute) qu'il leur sera souvent difficile, voire impossible, de fournir.*

”

tendre – sur la base du texte qui précède – qu'une telle procédure de faillite ferait automatiquement tomber la présomption de faute des dirigeants.

Ce n'est pas ce qu'a récemment décidé le Tribunal de première instance de Hasselt, par un jugement du 22 novembre 2010.

D'après ce jugement, la présomption de faute qu'a instaurée la loi

demeurerait applicable lors d'une faillite, en manière telle que les dirigeants de la société faillie devraient continuer à démontrer, malgré cette procédure, que le non-paiement de la taxe ne proviendrait que des difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de faillite.

Cette solution nous paraît contestable : Dans une telle hypothèse, le renversement de la charge de la preuve ne va pas uniquement à l'encontre du régime ordinaire d'administration de la preuve mais encore oblige-t-il les dirigeants en cause à fournir une preuve négative (l'absence de faute) qu'il leur sera souvent difficile, voire impossible, de fournir.

A notre sens, le texte de la loi fiscale plaide en faveur d'une toute autre solution : Dans le cas où la société fait l'objet d'une procédure de faillite, les dirigeants chargés de la gestion journalière ne sont solidairement tenus de la TVA due à l'Etat que si le receveur établit qu'ils ont commis une faute ayant contribué au manquement.

Reste à voir si la cour d'appel qui a sans nul doute été saisie d'un recours contre le jugement de novembre 2010 confirmera l'interprétation étonnante que le Tribunal de première instance d'Hasselt a livrée d'une disposition légale dont le texte paraît pourtant clair.



Olivier NEIRYNCK

## Secret bancaire : qui va payer les frais ?

Un aspect resté jusqu'à présent inaperçu à propos de la levée de la loi belge prévoyant la levée du secret bancaire est celui du coût des mesures annoncées.

Les banques seront en effet contraintes, pour accomplir les nouvelles obligations qui leur incombent en vertu de la nouvelle législation, de consacrer des moyens relativement importants aux réponses aux questions de l'administration fiscale, ainsi que pour tenir au courant leurs clients, intervenir éventuellement dans des procédures contestant la levée du secret bancaire, et fournir au « point de contact central » à créer, les renseignements requis.

Contrairement à ce qui se passe pour les compagnies de téléphonie, lorsqu'elles participent, contraintes, à des repérages ou à des écoutes ordonnées par la justice, la loi ne prévoit pas d'indemnisation pour le travail ainsi effectué par les banques.

On peut alors se demander si les banques acceptent d'effectuer ce travail gratuitement, ou si elles en débiteront le coût, le cas échéant après adaptation de leurs conditions générales, aux clients concernés par la demande de levée du secret bancaire.

Dans ce dernier cas, celui-ci sera doublement pénalisé : par une demande difficilement compatible avec son droit à la vie privée, et par un coût supplémentaire, et ce alors même que rien ne dit que les questions posées par l'administration fiscale à la banque révéleront effectivement une fraude.

Si la banque doit supporter ce coût, est-il bien certain qu'on ne porte pas alors atteinte à un autre droit, celui empêche l'Etat de recourir à « l'esclavage et au travail forcé » (article 4 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales).

Ce droit ne comporte que 4 exceptions : le travail requis d'un détenu, le service militaire, les services requis dans les cas de crise ou de calamité, et « tout travail ou service formant partie des obligations civiques normales »

(article 4 point 3, alinéa 4 de la Convention).

Faut-il considérer que le fait de devoir répondre à des questions de l'administration constitue bien « obligation civique normale » dans le chef des banques ? On pourrait l'admettre s'il s'agissait du contrôle de la situation fiscale de la banque elle-même. Mais, en l'occurrence, les données que fourniront les banques concernent exclusivement leurs clients et ce qui leur est demandé relève de la collaboration avec une autorité contre l'intérêt de leurs clients, et à propos d'un litige qui n'est pas de nature pénale.

La situation est également différente de celle de la législation sur le blanchiment, qui vise à prévenir des infractions pénales jugées graves. On ne peut non plus comparer l'intervention demandée aux banques à un « témoignage en justice », précisément parce

que la demande ne provient pas de la justice, mais d'une partie en cause, le Service Public Fédéral Finances.

Cette question mériterait – elle aussi – d'être posée aux Cours et Tribunaux, et le cas échéant, à la Cour constitutionnelle.

Thierry AFSCHRIFT



“

*Contrairement à ce qui se passe pour les compagnies de téléphone, lorsqu'elles participent, contraintes, à des repérages ou à des écoutes ordonnées par la justice, la loi ne prévoit pas d'indemnisation pour le travail ainsi effectué par les banques.*

*On peut alors se demander si les banques acceptent d'effectuer ce travail gratuitement, ou si elles en débiteront le coût, le cas échéant après adaptation de leurs conditions générales, aux clients concernés par la demande de levée du secret bancaire.*

”

## Les errements de la cotisation distincte de 309 % à l'Isoc

Tout entrepreneur connaît l'obligation d'établir des fiches fiscales pour les rétributions versées à des tiers, qui constituent pour eux des revenus d'activités professionnelles.

La production de ces fiches fiscales est une condition sine qua non de la déductibilité desdites rétributions, et en cas de non-respect, l'article 219 du Code prévoit qu'une cotisation distincte est établie à charge de la société débitrice, qui est équivalente à 309 % du montant des dépenses n'ayant pas fait l'objet des fiches ad hoc.

Nous nous sommes déjà fait l'écho dans ces colonnes, d'une circulaire administrative datée du 1er décembre 2010, supprimant la tolérance administrative qui permettait, par exemple, de redresser l'erreur commise par la société qui avait oublié de délivrer une fiche, en procédant à une écriture en compte courant et à une taxation du revenu dans le chef du bénéficiaire.

Cette tolérance a été remise en cause par ladite circulaire (et dans une instruction interne de cet été) et aujourd'hui, un an seulement après la diffusion de la circulaire au sein du SPF Finances,

“

*La possibilité d'échapper à la cotisation distincte en procédant à une régularisation « après coup » de la situation fiscale du bénéficiaire n'est dorénavant plus d'application que dans un nombre limité de situations.*

*En attendant la modification annoncée de la circulaire, la plus grande vigilance est plus que jamais de mise en ce qui concerne l'établissement des fiches fiscales pour les rémunérations, commissions, vacations, courtages et honoraires versés par une société à des tiers.*

”

les conséquences se font déjà lourdement sentir pour les contribuables.

On constate en effet un durcissement marqué des contrôles fiscaux à l'Isoc, en ce qui concerne l'application de la cotisation distincte.

La possibilité d'échapper à la cotisation distincte en procédant à une régularisation « après coup » de la situation fiscale du bénéficiaire n'est dorénavant plus d'application que dans un nombre limité de situations.

En effet, la rectification de la situation fiscale du bénéficiaire, même avec son accord, ne sera suffisante que si cette déclaration respecte les termes de l'article 219 du Code, c'est-à-dire que la déclaration introduite par le bénéficiaire doit l'être dans le délai normal de rentrée de la déclaration.

Si la déclaration complémentaire est déposée en dehors de ce délai normal, elle ne dispense pas de supporter la cotisation distincte – et ce même si l'Etat belge ne souffre aucun préjudice, puisque le bénéficiaire est taxé conformément à la loi, et le sera en principe dans le délai ordinaire.

Le Ministre des finances fut tout récemment interrogé à ce sujet et il a certes confirmé que l'application sans discernement de la cotisation distincte pouvait avoir des conséquences excessives, voire inéquitables.

Dans sa réponse, le ministre précise qu'il demandera à son Administration d'adapter la circulaire évoquée ci-dessus, avec effet rétroactif.

En attendant la modification annoncée de la circulaire, la plus grande vigilance est plus que jamais de mise en ce qui concerne

l'établissement des fiches fiscales pour les rémunérations, commissions, vacations, courtages et honoraires versés par une société à des tiers.



## Les frais de « catering » sont-ils des frais de réception ?

Les frais « de réception » sont déductibles à concurrence de 50 % de leur quotité professionnelle (article 53, 8° du CIR 92).

Dans un arrêt récent, la Cour d'appel de Bruxelles décide que les frais de catering, c'est-à-dire le frais de restauration engagés par les organisateurs d'événements (sportifs, culturels, etc.) pour les personnes qui participent à cet événement (artistes, sportifs, équipes techniques, etc.) sont des frais de réception, au sens de cette disposition, dont la déductibilité est donc limitée (arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 16 novembre 2011, suivant en cela jurisprudence de la chambre flamande dans un arrêt antérieur du 14 novembre 2007).

Les Tribunaux de première instance de Bruxelles (le 8 avril 2008), de Liège (le 11 janvier 2007) et de

Leuven (le 4 février 2005) ne sont pas de cet avis. Selon eux, les frais de catering sont des frais de production, c'est-à-dire des « frais inhérents à l'organisation des spectacles auxquels ils participent » (Trib. première instance Liège, 11 janvier 2007, op. cit.), par conséquent entièrement déductibles.

Littéralement, les frais de « réception » sont les frais que l'on expose pour « recevoir » quelqu'un, c'est-à-dire une personne tierce à l'entreprise, que l'on veut, pour une raison ou pour une autre, « accueillir » dans l'entreprise (et qui, par hypothèse, n'y travaille pas).

Ils font partie, à ce titre, de la catégorie des « frais de représentation » (c'est-à-dire les frais que l'on expose pour « se présenter » à l'extérieur de l'entreprise) au sens large (frais de restaurant, de réception et de cadeaux d'affaires, regroupés à l'article 53, 8° du CIR 92), dont le législateur a expressément voulu « freiner le gonflement permanent » (comm. I.R. 53/128).

“

*Les frais de catering, c'est-à-dire, essentiellement, les frais de restauration qu'on expose pour tous ceux qui contribuent à créer l'événement, ne sont précisément pas des frais de réception de tiers à l'entreprise. Bien au contraire, ils sont destinés aux « artisans » de l'événement, c'est-à-dire aux membres de l'entreprise elle-même, à ses « forces vives »...*

”

Au contraire, les frais de catering, c'est-à-dire, essentiellement, les frais de restauration qu'on expose pour tous ceux qui contribuent à créer l'événement, ne sont précisément pas des frais de réception de tiers à l'entreprise. Bien au contraire, ils sont destinés aux « artisans » de l'événement, c'est-à-dire aux membres de l'entreprise elle-même, à ses « forces vives »...

A ce titre, il s'agit effectivement - comme l'ont bien compris les tribunaux de Bruxelles, de Liège et Leuven - de « frais de production » de l'événement, c'est-à-dire de frais professionnels au sens le plus « pur » du terme (article 49 du CIR 92 : « frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels »), auxquels la ratio legis de la limitation à 50 % prévue par l'article 53 8° du CIR 92 n'a donc manifestement rien à voir.

L'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles nous semble donc donner à l'article 53 8° du CIR 92 une interprétation extensive contraire à sa ratio legis et préjudiciable au secteur professionnel en question, déjà passablement affaibli par la crise économique actuelle.

Pascale HAUTFENNE



## De combien de jours disposez-vous pour répondre à un avis de rectification ?

Il existe de nombreuses cotisations, datant des années nonante ou mêmes antérieures, dont les réclamations et recours judiciaires n'ont pas encore été tranchés. Elles sont en train de dépérir au sein des services de l'administration fiscale ou dans les archives moisies des Palais de Justice dans tout le pays.

Or, il est temps d'exhumer ces vieux dossiers et de réétudier la procédure de taxation, car il est possible que vous vous en sortiez avec un argument de procédure !

La Cour constitutionnelle a, en effet, prolongé de trois jours (ouvrables) le délai attribué au contribuable pour répondre à un avis de rectification. Selon la Cour, ce n'est qu'après l'écoulement de ce délai prolongé que l'administration a le droit d'établir la cotisation prévue dans l'avis de rectification. Des cotisations établies sans respecter le délai prolongé de réponse et sont donc définitivement nulles.

L'ancien article 346 du CIR prévoyait qu'« un délai d'un mois à compter de l'envoi de cet avis » était laissé au contribuable pour

faire valoir ses observations par écrit. Ceci impliquait concrètement que le délai de réponse du contribuable commençait à courir à un moment où ce dernier ne connaissait pas encore l'avis, ce dernier n'étant pas encore arrivé à destination.

La Cour constitutionnelle a estimé que les droits du contribuable sont mieux garantis et la sécurité juridique pleinement assurée si le délai d'un mois commence à courir « le troisième jour qui suit celui auquel l'avis de rectification a été remis au service de la poste ». Dans ce cas, le délai de réponse du contribuable est réellement d'un mois puisqu'il commence à courir à dater du jour où le courrier est présumé arrivé à destination.

Ainsi, la Cour constitutionnelle applique à la procédure administrative la « théorie de réception » déjà en vigueur pour le calcul de bon nombre d'autres délais et expressément reconnue en décembre 2005 dans le Code judiciaire.

Le législateur a pressenti venir la décision de la Cour et a modifié l'article 346 du Code de l'Impôt sur les Revenus quelques jours après le prononcé de la Cour constitutionnelle. Le texte légal dispose maintenant qu'« un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis » est laissé au contribuable pour faire valoir ses observations. Ainsi, la sécurité juridique

est garantie pour tous les avis de rectification envoyés à partir du 7 juin 2010.

Si le problème est bien résolu pour le futur la question mérite d'être posée pour bon nombre d'anciennes cotisations pour lesquelles la procédure de taxation a été entamée à la dernière minute (le pourcentage de cotisations établies entre le 20 et le 31 décembre de chaque année étant étonnamment élevé). La règle d'équité que la Cour Constitutionnelle a instaurée implique que tout avis de rectification envoyé le 28 novembre ou plus tard, est d'office tardif et entraîne la nullité de la cotisation établie en conséquence.

La pratique juridique aura encore pleinement l'occasion de se pencher sur les avis de rectification envoyés les 25, 26 et 27 novembre (en fonction des jours de week-end), la Cour constitutionnelle demandant qu'un délai de « trois jours » soit respecté, tandis que le nouvel article 346 du Code des Impôts sur les Revenus (tant que

le Code judiciaire) fait valoir un délai de « trois jours ouvrables ».

A notre avis, le fisc devra s'incliner sur ce point également, la poste ne travaillant pas le week-end. Ainsi, si on accepte que le délai commence à courir trois jours après l'envoi et non pas trois jours ouvrables après celui-ci, on crée en effet une distinction entre, d'une part, les contribuables auxquels un avis de rectification a été envoyé le vendredi 27 novembre et pour lesquels le délai de réponse commence à courir le premier jour à partir duquel ils ont reçu l'avis (à savoir le lundi 30) et, d'autre part, les contribuables qui sont les destinataires d'un avis de rectification envoyé les lundi ou mardi 27 novembre et pour lesquels le délai de réponse ne commence réellement à courir que le troisième jour suivant celui à partir duquel ils peuvent réceptionner l'avis (à savoir le jeudi ou vendredi 30). S'ils veulent disposer d'un même délai de réponse, les premiers contribuables doivent espérer que l'avis soit dé-

livré le lendemain de son envoi, tandis que pour les derniers, le courrier peut traîner deux jours avant d'atteindre sa destination. Si le critère est celui de la sécurité juridique du citoyen – tel que posé par la Cour constitutionnelle – il nous semble que seul le critère de « trois jours ouvrables » puisse être compatible avec le principe constitutionnel et mette tous les contribuables véritablement sur pied d'égalité.

D'anciennes cotisations, pour lesquelles la procédure de rectification a été entamée fin novembre, méritent donc d'être analysées une fois de plus.

L'administration fiscale ne semble pas accepter le principe de « la rétroactivité » de l'arrêt de la Cour constitutionnelle en tant que telle. Elle est d'opinion que cet arrêt ne devrait valoir que pour les procédures de taxation futures, pour lesquelles l'article 346 du Code de l'Impôt sur les Revenus a, entretemps, créé une base légale. Elle souhaite en revanche soustraire les vieilles cotisations, établies sans respect du délai de réponse d'un mois et trois jours (ouvrables), à l'effet rétroactif de l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle, ce qui le rendrait dépourvu de tout sens.

L'administration fiscale a soumis à la Cour constitutionnelle une nouvelle question préjudicielle en la matière, au mois de septembre dernier. A notre avis, cette batail-

*En conclusion, la prudence est de mise: il serait périlleux d'appliquer le raisonnement développé ci-dessus sans nuances à toutes les dispositions prévoyant des délais fiscaux. En effet, dans un arrêt récent la Cour Constitutionnelle a encore décidé que le délai pour l'introduction d'une action en justice peut valablement commencer à courir le lendemain du premier jour ouvrable suivant le jour de l'envoi de la décision directoriale. Il convient donc de rester prudent et de garder un calendrier sous la main !*

le est perdue et la nouvelle démarche sera vaine également.

En conclusion, la prudence est de mise: il serait périlleux d'appliquer le raisonnement développé ci-dessus sans nuances à toutes les dispositions prévoyant des délais fiscaux. En effet, dans un arrêt récent la Cour Constitutionnelle a encore décidé que le délai pour l'introduction d'une action en justice peut valablement commencer à courir le lendemain du premier jour ouvrable suivant le jour de l'envoi de la décision directoriale. Il convient donc de rester prudent et de garder un calendrier sous la main !



Sylvie VAN HERREWEGHE

**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

Martin Van Beirs  
Mélanie Daube  
Ronny Favel  
Sylvie Leyder  
Tristan Krstic  
Olivier Neirynek  
Sylvie Van Herreweghe

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Mars 2012

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)