



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 88 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2014 - info@idefisc.be

Editorial

OCDE et « transparence fiscale »

L'OCDE est un organisme international dont l'objectif initial était d'assurer une meilleure coopération des Etats en vue du développement économique. Il a longtemps été avant tout un conseiller économique des Etats, qui défendait le plus souvent une approche fondée sur le libre échange, et prônait parfois quelques idées tendant à la libéralisation de l'économie.

En matière fiscale, il jouait un rôle d'expert, et a notamment proposé des modèles successifs de conventions préventives de la double imposition, que les Etats étaient libres d'adopter tels quels ou d'adapter en fonction de leurs impératifs propres.

Depuis le début des années 2000, et singulièrement depuis 2009, il joue toutefois un rôle beaucoup plus politique. L'OCDE a ainsi créé un « *forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales* ». Il recourt ainsi à une confusion, volontairement entretenue, à propos de la notion de transparence. Celle-ci est une vertu lorsqu'elle implique une transparence des pouvoirs publics envers la popula-

tion, dont elle utilise les ressources confisquées par la voie de l'impôt. Elle est au contraire une manière d'étendre encore le pouvoir des Etats et un danger pour la vie privée lorsqu'il s'agit d'assurer la transparence de patrimoine des individus envers l'Etat. Or, ce que recherche l'OCDE, c'est exclusivement cette dernière « *transparence* », qui est une forme d'inquisition.

A l'image du GAFI, compétent en matière de blanchiment de capitaux, le forum sur la transparence, sans assemblée parlementaire, et constitué exclusivement d'experts nommés par le pouvoir exécutif des Etats, est dénué de toute légitimité démocratique. Mais, toujours à l'image du GAFI, il élabore des textes, qui, sous forme de « recommandations » pour le GAFI ou de « *norme* » pour l'OCDE, s'imposent en réalité aux Parlements des Etats nationaux.

C'est ainsi que l'on a pu prendre connaissance, fin juillet, d'une norme « *standard* » pour l'échange automatique d'informations. Fort inspirée des exigences américaines dans les accords FATCA, cette norme oblige en pratique les

banques de tous les pays membres de l'OCDE, avec une vocation à s'étendre au monde entier, à fournir une masse importante d'informations annuelles sur leurs clients au gouvernement de leur pays de résidence.

Ces renseignements vont très au-delà de ce qui est prévu actuellement par la directive épargne, c'est-à-dire le montant des intérêts. C'est aussi le montant des dividendes, des plus-values, et même le solde des comptes en fin d'exercice qui devra être révélé, au risque de fournir, à des pays comme la Belgique, qui ne taxent ni la fortune, ni la plus-value, des informations dont les administrations n'ont aucun besoin pour établir l'impôt, mais qui seront bien sûr utilisées indirectement, dans le cadre d'un « *cadastre des fortunes* ».

Etrange destin d'une Organisation qui, d'expert défendant les libertés économiques, est devenue l'instigatrice d'un big brother mondial.



Thierry AFSCHRIFT





Les coups de griffe de l'ours

Petits comptes, petits esprits

Nos gouvernants sont décidément incapables de changer de système, même lorsqu'ils créent de nouvelles coalitions. On nous annonce de minuscules diminutions de quelques impôts, mais au prix d'augmentations d'autres taxes. En somme, l'on en reste au modèle du super Etat providence, ambitieux et inefficace, qui prétend tout réglementer au moyen de tout le monde, cette « fiction par laquelle chacun entend vivre aux dépens de tous les autres », comme le disait Frédéric BASTIAT. Personne n'a le courage de remettre en cause ce qui n'est pas un modèle, mais un échec permanent. Personne ne dit qu'il faudrait commencer par remettre à plat l'ensemble des dépenses de l'Etat, se demander celles qui se justifient réellement, et supprimer radicalement toutes les autres. On continue à appeler « économies » des diminutions, non pas de dépenses publiques, mais du rythme d'accroissement de celles-ci. Parfois l'on ose même qualifier comme telles des impôts nouveaux, comme l'a fait le gouvernement précédent de manière systématique ...

L'ours mal léché

Sommaire

OCDE et « transparence fiscale »	1
Prescription des cotisations IPP : du neuf !	6
En matière fiscale, l'appel est toujours suspensif	8
La Région bruxelloise prolonge le délai d'enregistrement des déclarations de command	9
Gestion normale du patrimoine privé vs. revenus professionnels	10
Le juge a le pouvoir de modérer la cotisation spéciale sur commissions secrètes	12
Taxation des indemnités de fin de mandat	13
Usufruit et dépenses en lien avec l'activité sociale: la Cour de cassation favorable au contribuable	14
Dispense de précompte professionnel pour investissement dans des zones en difficulté	16
Le leasing et le secret bancaire : une longue histoire	17

Prescription des cotisations IPP : du neuf !

La loi-programme du 9 juillet 2004 fait depuis un certain nombre d'années parler d'elle : le législateur était intervenu, *a posteriori*, et avec effet rétroactif, dans des litiges fiscaux en cours, en faisant en sorte que des cotisations IPP - dont le recouvrement aurait dû, en droit, être prescrit - puisse recouvrer une force exécutoire au bénéfice de l'Etat belge. La Cour de cassation avait à bon droit décidé que l'Etat belge n'avait pas, dans une série de dossiers, interrompu correctement la prescription, l'acte interruptif n'étant pas valable, mais le législateur, par cette loi, avait décrété *a posteriori* que ces actes interruptifs étaient valides.

La loi rétroactive s'était heurtée à l'indignation des défenseurs des contribuables, mais malgré de nombreux recours introduits à son encontre, et de multiples critiques, la jurisprudence l'avait appliquée sans coup férir. Il était clair que les intérêts financiers en jeu dépassaient de loin, dans l'esprit du législateur (et des juridictions...), la sécurité juridique et l'absence de rétroactivité de loi fiscale que chacun peut attendre d'un Etat de droit.

Un courageux arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles rendu le 14

janvier 2014, s'est cependant insurgé contre cette violation manifeste du principe de sécurité juridique et du droit au procès équitable des contribuables.

Il faut dire que le recours porté devant la Cour d'appel de Bruxelles était emblématique d'une certaine attitude administrative, avant la réforme de la procédure fiscale intervenue en 1999.

Les impôts concernés dataient de 1986 et 1990. Au moment de l'introduction du recours devant le Tribunal de première instance de Bruxelles, en 2003, l'Etat belge n'avait toujours pas statué sur les réclamations présentées par le contribuable, qui décida donc de porter l'affaire directement devant les juridictions judiciaires.

L'Etat belge invoqua à son avantage, devant le Tribunal de première instance et la Cour d'appel, la suspension du délai de prescription, arguant de l'impossibilité pour lui de procéder au recouvrement forcé de sa créance, vu l'existence des réclamations. Dans l'ancienne procédure fiscale, une disposition expresse du Code prohibait en effet les mesures d'exécution forcée lorsqu'une réclamation était introduite.

Néanmoins, la Cour a décidé que pour se prévaloir de cette impossibilité, l'Etat belge devait établir qu'en raison de circonstances propres à ces réclamations, il était raisonnablement rendu in-

capable de rendre une décision sur celles-ci avant l'expiration du délai de prescription quinquennale de recouvrement des cotisations litigieuses.

En l'espèce, seul l'Etat belge était responsable de l'absence de prise de décision directoriale dans un délai raisonnable (13 ans n'étant pas un délai raisonnable !).

L'Etat ne démontrait l'existence d'aucune circonstance particulière l'ayant empêché de se prononcer.

L'Etat belge se prévalait également de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004, légitimant rétroactivement la pratique des commandements interruptifs de prescription, alors que la dette d'impôt contestée n'avait ni caractère certain, ni caractère liquide.

La condamnation donnée par la Cour d'appel de Bruxelles de cette disposition exorbitante du droit commun est sans appel.

Suivant en cela la position exprimée par la Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat, la Cour d'appel de Bruxelles considère tout d'abord que cet article de la loi-programme se heurte au principe de la sécurité juridique, et que son indéniable effet rétroactif ne peut se justifier que lorsqu'il est indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public.

S'écarterant ensuite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 1er février 2006, qui avait considéré qu'il n'y avait malgré cela pas de violation des articles 10 et 11 de la Constitution ni du principe de sécurité juridique, la Cour d'appel de Bruxelles a très justement considéré qu'une telle disposition exorbitante du droit commun ne pouvait être appliquée.

La prescription du droit au recouvrement des cotisations fiscales est un droit civil au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme, qui lui est donc applicable. Or, les mesures tendant à assurer le paiement des impôts doivent ménager un juste équilibre entre l'intérêt général et la protection des droits fondamentaux de l'individu. En particulier, le droit à un procès équitable, consacré par la Convention européenne des droits de l'homme, doit être respecté.

Selon la Cour, s'il s'avère que la rétroactivité de la norme législative a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une

ou de plusieurs procédures judiciaires, ou d'empêcher les juridictions de se prononcer, la nature des principes en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient cette intervention du législateur, qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles en principe offertes également à tous.

Or, décide la Cour d'appel de Bruxelles, l'existence de telles circonstances n'est pas établie en l'espèce. L'Etat belge ne pouvait donc se prévaloir de circonstances exceptionnelles ou de motifs impérieux d'intérêt général susceptibles de permettre l'application rétroactive de l'article 49 de la loi-programme.

La Cour d'appel de Bruxelles sanctionne ainsi le comportement abusif de l'Etat belge, qui laisse dormir pendant plus de 13 ans et sans motif des réclamations, pour ensuite se prévaloir d'une loi-programme adoptée 16 ans plus tard, légitimant des actes interruptifs qui, en vertu de

la jurisprudence applicable avant cette loi, n'auraient pas valablement interrompu la prescription.

Il en résulte une confirmation du (déjà courageux) jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles, qui déclarait prescrites les cotisations litigieuses.

Cet arrêt doit sans conteste être approuvé. S'il n'est pas d'office applicable à tous les cas de prescription fiscale auxquels la loi-programme de 2006 a porté atteinte, il rouvre cependant le débat de la validité de l'interruption de la prescription du recouvrement des cotisations contestées, ainsi que de la violation du principe de sécurité juridique et du droit au procès équitable garantis par la Convention européenne des droits de l'Homme.



Séverine SEGIER

“

La Cour d'appel de Bruxelles sanctionne le comportement abusif de l'Etat belge, qui laisse dormir pendant plus de 13 ans et sans motif des réclamations, pour ensuite se prévaloir d'une loi-programme adoptée 16 ans plus tard, légitimant des actes interruptifs qui, en vertu de la jurisprudence applicable avant cette loi, n'auraient pas valablement interrompu la prescription.

”

En matière fiscale, l'appel est toujours suspensif

La Cour de cassation a récemment rendu un arrêt intéressant en ce qui concerne le caractère exécutoire par provision d'une décision de justice en matière fiscale.

Une SCRL avait fait l'objet de retenues opérées par l'Etat belge sur base des articles 402 et 403 du CIR qui prévoient la responsabilité solidaire du commettant pour le paiement des dettes fiscales (nées avant la conclusion du contrat) de l'entrepreneur à qui il fait appel. Elle saisit alors le juge des saisies afin que celui-ci ordonne la mainlevée des saisies conservatoires opérées par l'Etat belge ainsi que la restitution des sommes retenues.

La SCRL ayant obtenu gain de cause devant le juge des saisies, l'Etat belge a fait appel du jugement.

La société a toutefois poursuivi l'exécution forcée du jugement frappé d'appel. L'Etat belge s'y est alors opposé en faisant opposition devant le juge des saisies.

La Cour d'appel n'a pas suivi l'argumentation de l'Etat belge et a décidé que le jugement du juge des saisies était exécutoire par provision.

La question est alors portée devant la Cour de cassation.

L'Etat belge soulève deux moyens à l'appui de sa demande : l'incompétence du juge des saisies et la violation des articles 300§2 et 377 du CIR.

La question de l'incompétence du juge est rapidement résolue : le juge des saisies était bien compétent pour connaître de la demande de la SCRL. Or, la décision du juge des saisies est, en principe, exécutoire d'office.

L'interprétation des deux dispositions ci-dessus fut soumise à la Cour de cassation.

L'article 377 du CIR prévoit que les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice.

Cette disposition concerne toutefois la procédure d'établissement de l'impôt et non, comme en l'occurrence, la procédure de recouvrement.

C'est l'article 300, §2 qui est applicable à cette dernière. Il stipule : « *Lorsqu'une demande en justice a pour objet, même partiellement, des mesures destinées à effectuer ou à garantir le recouvrement de l'impôt, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, ainsi que des intérêts et frais y relatifs, le délai de cassation ainsi*

que le pourvoi en cassation sont suspensifs. ».

Il ne fait aucune référence ni à l'opposition et à l'appel en tant que tels ni aux délais qui les concernent.

Selon l'avocat général, l'article 300, §2 du CIR serait une disposition qui complète le droit commun de la procédure (art. 1397 à 1402 du CJ). L'article 1397 du Code judiciaire prévoit, à cet égard, que : « *Sauf les exceptions prévues par la loi et sans préjudice de la règle énoncée à l'article 1414, l'opposition formée contre le jugement définitif et l'appel de celui-ci en suspendent l'exécution* ». L'article 300, §2 du CIR aurait

La Cour s'est ralliée à l'opinion de son avocat général et casse l'arrêt attaqué au motif que l'article 377 du CIR fait obstacle à ce qu'une décision qui tranche une contestation relative à l'application du CIR soit exécutoire par provision.

Elle décide ainsi que l'article 377 du CIR s'applique tant en matière d'établissement de l'impôt qu'en matière de recouvrement.

Si cette interprétation à l'avantage de la cohérence, il faut toutefois admettre qu'elle se concilie mal avec les principes qui président à l'interprétation des lois d'impôt.

donc pour objet d'ajouter le délai de cassation et le pourvoi en cassation à la liste prévue par l'article 1397 du CJ (qui ne vise pas les décisions du juge des saisies).

En revanche, l'article 377 du CIR constituerait un système complet qui interdit toute mise à exécution de la décision judiciaire tant que toutes les voies de recours n'ont pas été utilisées.

L'avocat général examine ensuite ces dispositions à la lumière des travaux parlementaires qui confirment la volonté du législateur de consacrer un effet suspensif général en matière de recouvrement fiscal.

Il en conclut que, nonobstant l'imprécision et les lacunes de la loi, la cohérence commanderait que l'exécution provisoire d'une décision judiciaire relative au recouvrement de l'impôt connaisse un régime identique, tant pour ce qui est de la décision du premier juge que pour celle du juge d'appel et tant pour l'appel que pour le pourvoi en cassation.

La Cour s'est ralliée à l'opinion de son avocat général et casse l'arrêt attaqué au motif que l'article 377 du CIR fait obstacle à ce qu'une décision qui tranche une contestation relative à l'application du CIR soit exécutoire par provision.

Elle décide ainsi que l'article 377 du CIR s'applique tant en matière

d'établissement de l'impôt qu'en matière de recouvrement.

Si cette interprétation à l'avantage de la cohérence, il faut toutefois admettre qu'elle se concilie mal avec les principes qui président à l'interprétation des lois d'impôt.

En donnant une portée générale à l'article 377 du CIR, la Cour de cassation contourne les difficultés liées à l'interprétation de l'article 300, §2 du CIR lu en combinaison avec les dispositions du Code judiciaire qui aurait conduit à décider que le jugement du juge des saisies était exécutoire par provision.



Pauline MAUFORT

La Région bruxelloise prolonge le délai d'enregistrement des déclarations de command

La Région de Bruxelles-Capitale a décidé de prolonger le délai d'enregistrement des déclarations de command de 1 à 5 jours ouvrables à compter du 1er janvier 2015. Elle s'aligne ainsi sur le délai de 5 jours ouvrables qui est déjà d'application dans les Régions flamande et wallonne.

La réserve de la faculté d'élire command est une clause stipulée dans un contrat de vente par laquelle l'acheteur se réserve le droit de désigner postérieurement, dans un délai fixé, une tierce personne, inconnue du vendeur au moment de la vente, qui prend l'acquisition pour elle. L'acheteur initial, s'il use de la faculté d'élire command, est censé n'avoir pas acquis le bien en son propre nom mais au nom et pour le compte du tiers ainsi désigné.

L'acte qui constate l'exercice par l'acheteur de la faculté d'élire command s'appelle une déclaration de command. L'acheteur initial prend le nom de « commandé » et l'acheteur définitif (soit la tierce personne désignée par l'acheteur initial) celui de « command ».

La déclaration de command permet à l'acquéreur potentiel d'un bien de ne pas révéler son identité au vendeur du bien, parce que ce dernier ne souhaiterait pas le lui vendre par exemple. Elle peut également être utile lorsque le nom et la qualité de l'acquéreur potentiel du bien risquent de provoquer une augmentation de son prix de vente.

La déclaration de command doit répondre à certaines conditions visées à l'article 159, 1°, du Code des droits d'enregistrement. À défaut de remplir ces conditions, la déclaration est considérée comme une revente pour l'application du Code. Elle est alors soumise deux fois aux droits d'enregistrement, une première fois dans le chef du commandé et une seconde fois dans le chef du command.

“

La Région de Bruxelles-Capitale a décidé de prolonger le délai d'enregistrement des déclarations de command de 1 à 5 jours ouvrables à compter du 1er janvier 2015. Elle s'aligne ainsi sur le délai de 5 jours ouvrables qui est déjà d'application dans les Régions flamande et wallonne.

Parmi les conditions qu'il convient de réunir pour éviter que la déclaration de command soit considérée comme une nouvelle vente en matière de droits d'enregistrement, il est prévu que la déclaration de command soit notifiée au receveur de l'enregistrement endéans un certain délai.

Suivant la législation qui était jusqu'alors applicable en Région de Bruxelles-Capitale, la déclaration de command devait être notifiée au plus tard le premier jour ouvrable du bureau d'enregistrement qui suit la signature du contrat ou de l'adjudication, en cas de vente publique.

Dans la pratique, il s'avérait toutefois que ce délai de 24 heures était déraisonnablement court, et ce, tant pour passer l'acte que pour le notifier ensuite au receveur de l'enregistrement. Pour y remédier, l'ordonnance bruxelloise du 8 mai 2014 a prolongé le délai d'enregistrement de 1 à 5 jours ouvrables. De la sorte, le délai applicable est désormais identique dans les trois Régions du pays.

L'ordonnance du 8 mai 2014, qui modifie l'article 159, 1°, du Code des droits d'enregistrement tel qu'il est d'application en Région de Bruxelles-Capitale, entrera en vigueur le 1er janvier 2015..



Nicolas THEMELIN

Gestion normale du patrimoine privé vs. revenus professionnels

La gestion normale du patrimoine privé n'est pas incompatible avec la spéculation. Se pose alors la question suivante : quand des opérations spéculatives occasionnelles se transforment-elles en activités professionnelles ?

L'on peut distinguer différentes hypothèses. Il existe les actes de gestion normale du patrimoine privé qui ne sont pas taxés. À l'opposé, l'on retrouve les actes relevant d'une activité professionnelle qui sont taxés à l'impôt des personnes physiques au taux progressif. Enfin, il existe les revenus divers qui sont taxés au taux de 33 % (article 90, 1° du Code des impôts sur les revenus de 92, ci-après, « CIR 92 »).

Pour qualifier un revenu de professionnel, les critères suivants peuvent notamment être retenus : l'opération est liée à l'activité professionnelle du contribuable, le bien à l'origine de la plus value était affecté à des fins professionnelles.

Le tribunal de première instance de Namur a été saisi, en février 2014, d'un litige portant sur la question de la gestion normale du patrimoine privé (Civ., Namur, 12 février 2014, RG n° 09/2685/A).

“

Le tribunal décide que les contribuables ont constitué un patrimoine immobilier à leur usage propre, pour en retirer des revenus certes, mais des loyers et non des bénéfices, qui eux sont constitutifs de revenus professionnels.

Il décide que celui qui n'est pas un marchand de biens et qui n'exerce aucune activité professionnelle n'a d'autre obligation fiscale que celle de déclarer les revenus de ses immeubles conformément à l'article 7 du CIR 92.

En 2005, l'administration soutient, toutefois, le point de vue suivant : selon elle, les loyers perçus sont en réalité des revenus professionnels. Le régime des « marchands de biens » doit, dès lors, leur être appliqué.

Le tribunal rappelle la distinction qui existe entre une activité économique et une activité professionnelle. « Une activité économique est une activité qui, de manière générale, tend à répondre aux besoins matériels ou autres de celui qui l'exerce. Ainsi définie, l'activité économique peut aussi bien être de nature privée que de nature professionnelle ».

” Selon le jugement, l'activité économique devient professionnelle lorsqu'elle quitte la sphère privée de celui qui l'exerce, lorsqu'elle apparaît sur le marché.

En l'espèce, il s'agit de contribuables qui possèdent un patrimoine immobilier comportant au total seize immeubles. Ces derniers ont été acquis au moyen de l'épargne personnelle des contribuables ainsi que des revenus générés par les immeubles.

Les contribuables ont acheté une vingtaine d'immeubles et ont procédé à une vente et à deux donations.

Ils ont toujours déclaré ces revenus dans la catégorie des revenus immobiliers (article 7 du CIR 92). L'administration n'a jamais contesté cette qualification, malgré deux contrôles qu'elle a effectués en 1990 et en 1995.

Le tribunal précise que pour déterminer si les revenus d'un contribuable sont ou non des revenus professionnels, il faut, avant tout, vérifier si l'activité économique qu'il déploie pour les obtenir débouche ou non sur un marché.

Deux autres critères à prendre en considération pour la qualification des revenus en revenus professionnels sont l'importance et la répétition des opérations.

Le tribunal décide que les contribuables ont constitué un patrimoine immobilier à leur usage propre, pour en retirer des re-

venus certes, mais des loyers et non des bénéfices, qui eux sont constitutifs de revenus professionnels.

Il décide que celui qui n'est pas un marchand de biens et qui n'exerce aucune activité professionnelle n'a d'autre obligation fiscale que celle de déclarer les revenus de ses immeubles conformément à l'article 7 du CIR 92.

Le tribunal a dès lors donné gain de cause aux contribuables et a annulé les cotisations litigieuses.



Florence CAPPUYNS

Le juge a le pouvoir de modérer la cotisation spéciale sur commissions secrètes

Un intéressant arrêt a été rendu le 6 juin 2014 par la Cour constitutionnelle concernant la cotisation spéciale sur commissions secrètes suite à une question préjudicielle posée par le tribunal de première instance de Louvain.

L'administration fiscale avait établi une cotisation distincte de 309% pour des frais non justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif. Il s'agit là de ce qui est communément appelé la « cotisation spéciale sur commissions secrètes », prévue à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus.

Le tribunal de première instance de Louvain partait du principe que le juge n'avait pas le pouvoir de modérer cette cotisation. Le tribunal a ainsi décidé d'interroger la Cour constitutionnelle sur la constitutionnalité de cet article 219 du Code des impôts sur les revenus.

La Cour relève tout d'abord qu'il peut être considéré que la cotisation distincte puisse constituer une sanction de nature pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme. De ce fait, le

contribuable doit notamment avoir la garantie qu'un juge indépendant et impartial puisse exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte établie par l'administration.

Le législateur peut parfaitement décider, lorsqu'il s'agit de réprimer des manquements à des dispositions législatives, « s'il est opportun d'opter pour des sanctions pénales *sensu stricto* ou pour une cotisation distincte ». Il peut apprécier la gravité d'un manquement et punir celui-ci sévèrement.

“

La Cour indique qu'il est bel et bien possible d'interpréter cette disposition d'une manière conforme à la Constitution, à savoir comme permettant un tel contrôle par le juge.

Dès lors, la cotisation distincte peut parfaitement faire l'objet d'une modération par les cours et tribunaux.

”

La Cour estime qu'il appartient bien au législateur de fixer les limites et les montants dans le cadre desquels le pouvoir d'appréciation de l'administration et, par conséquent, celui du tribunal, doit s'exercer mais qu'un tel système ne peut porter une atteinte dispropor-

tionnée au principe général selon lequel, en matière de sanctions, rien de ce qui appartient au pouvoir d'appréciation de l'administration n'échappe au contrôle du juge (point B.7 de l'arrêt).

La Cour en conclut que le juge doit pouvoir exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte et doit dès lors notamment pouvoir atténuer la sanction en vue de la rendre proportionnée aux manquements commis.

Par conséquent, interprété tel l'avait fait le tribunal de première instance de Louvain, comme ne permettant pas ce contrôle de pleine juridiction, l'article 219 n'est pas conforme à la Constitution.

La Cour indique cependant qu'il est bel et bien possible d'interpréter cette disposition d'une manière conforme à la Constitution, à savoir comme permettant un tel contrôle par le juge.

Dès lors, la cotisation distincte peut parfaitement faire l'objet d'une modération par les cours et tribunaux.



Lida ACHTARI

Taxation des indemnités de fin de mandat

La Cour d'appel de Mons a été saisie d'un litige concernant des indemnités de fin de mandat par un agent indépendant d'une banque. La question débattue est relative au caractère forcé ou non de la cessation d'une activité.

En l'espèce, il s'agit d'une société anonyme qui a décidé dans le cadre de la réorganisation de son réseau d'agences de mettre fin au mandat de différents mandataires.

Suite à cela, les mandataires ont reçu des indemnités.

L'un des contribuables a repris ces indemnités, dans sa déclaration pour les exercices d'imposition 2001 et 2002, sous le code prévu pour les plus-values imposables distinctement au taux de 16,5 %. En revanche, il a utilisé dans sa déclaration relative à l'exercice d'imposition 2000 le code propre aux plus-values imposables distinctement au taux de 33 %.

L'administration a procédé à une rectification de ses déclarations. Elle a décidé d'imposer l'ensemble de ces indemnités au taux de 43,3 %.

Elle a ainsi fait application de l'article 171, 5°, c) du CIR 92 qui précise que les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure visés à l'article 29, alinéa

1er, 2° et 3°, a) sont soumis au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale.

Le tribunal de première instance de Mons a donné gain de cause au contribuable en déclarant sa demande fondée (Civ. Mons, 15 décembre 2011). Il a dit pour droit que les indemnités de fin de mandat étaient constitutives de plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles versées à l'occasion de la cessation définitive forcée de son activité et donc taxées distinctement au taux de 16,5 % (article 171, 4°, b) du CIR 92).

L'Etat belge a fait appel de cette décision. Selon lui, la cessation de l'activité n'est, en l'espèce, pas forcée. La plus-value résultant de cette rupture du contrat dépend de la volonté du contribuable. Il estime dès lors qu'elle doit être imposée au taux de 33 %, et ce en application de l'article 171, 1°, c) du CIR 92.

La Cour d'appel de Mons décide que l'indemnité perçue par le contribuable constitue une indemnité versée lors de la cessation définitive et forcée. Elle rappelle que par « *cessation définitive forcée* », il convient d'entendre « *la cessation définitive qui est la conséquence d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue (article 171, 4°, b), alinéa 2 du CIR 92)* ».

“

La Cour précise qu'il ressort des travaux préparatoires que la ratio legis de la disposition légale est d'éviter que le contribuable soit taxé sur l'indemnité qu'il percevrait en cas d'événement indépendant de sa volonté.

La Cour confirme ainsi le jugement rendu par le tribunal de première instance de Mons et déclare l'appel de l'Etat belge non fondé.

”

Le commentaire administratif affirme, en son numéro 171/203, que les travaux préparatoires précisent que par « événement analogue », l'on vise nécessairement un événement survenant indépendamment de la volonté de l'intéressé.

La Cour ajoute qu'il ressort des travaux préparatoires que la ratio legis de cette disposition est d'éviter que le contribuable soit taxé sur l'indemnité qu'il percevrait en cas d'événement indépendant de sa volonté.

La Cour confirme ainsi le jugement rendu par le tribunal de première instance de Mons et déclare l'appel de l'Etat belge non fondé.

On notera que, sur cette question, la jurisprudence de la plupart des juridictions francophones diverge de celle des tribunaux néerlandophones.



Florence CAPPUYNS

Usufruit et dépenses en lien avec l'activité sociale: la Cour de cassation favorable au contribuable

Nous avons déjà évoqué la jurisprudence SALVINVEST, selon laquelle il ne suffirait pas que les frais d'une société soient exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, ainsi que le formule l'article 49 du CIR, mais qu'il faudrait que ces frais soient inhérents à l'exercice de la profession ou qu'ils soient nécessités par l'exercice de son activité sociale telle qu'elle définit dans les statuts.

La jurisprudence des juridictions de fond tend à évoluer ces dernières années vers une position davantage conforme au texte de l'article 49 du Code et plus favorable au contribuable.

Un arrêt récent de la Cour de cassation valide une opération réalisée par un couple d'infirmiers qui avait créé une société dont l'objet social était d'exercer *"toutes activités d'infirmier à domicile ainsi qu'infirmier en maison de repos et dispensaire"*.

Le couple avait vendu à cette société l'usufruit d'un terrain pour une durée de 16 ans, sur lequel la

société construisit une villa avec piscine dans laquelle elle établit son siège social.

La villa était destinée à l'exercice de la profession d'infirmier, mais également à l'habitation privée des associés.

Très logiquement, la société mentionna l'usufruit et les travaux de construction à l'actif de son bilan, au titre d'immobilisations corporelles, et les amortit annuellement.

L'administration rejeta les amortissements actés sur l'immeuble et la cour d'appel de Mons donna gain de cause à l'administration.

Selon la Cour d'appel, les dépenses d'une société commerciale ne peuvent être qualifiées de frais professionnels déductibles que lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale.

La Cour d'appel admit certes que la société devait désigner un siège social, mais elle considéra qu'il n'était pas démontré que les frais liés à la constitution de l'usufruit et à la réalisation d'importants travaux de construction avaient été exposés pour permettre à la société d'y exercer à tout moment des actes relevant de son objet social, c'est-à-dire des activités d'infirmier à domicile et en maison de repos et dispensaire.

La Cour d'appel constata que l'activité exercée par la société dans l'immeuble se limitait à des tâches administratives ou comptables.

Elle en déduisit que la société ne démontrait pas en quoi la construction d'un immeuble d'habitation avec aménagement d'une piscine privée et d'un jardin privé qui ne sert pas à accueillir régulièrement des patients dans le cadre d'une activité d'infirmier, pouvait lui rapporter des revenus imposables.

Nous sommes donc ici typiquement face à l'exigence d'une dépense "inhérente" à l'activité sociale qui a déjà fait couler beaucoup d'encre.

La Cour de cassation a censuré cet arrêt et a validé les amortissements pratiqués par la société.

La Cour suprême rappelle que selon l'article 49, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, applicable aux sociétés en vertu de l'article 183, sont déductibles à titre de frais professionnels, moyennant preuve, les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

L'article 52, 6^o, de ce code range parmi les frais professionnels déductibles sur la base de l'article 49 précité, les amortissements

relatifs, notamment, aux immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, ces immobilisations recevant, en vertu de l'article 2, § 7, dudit code, dans sa version applicable au litige, la signification qui leur est attribuée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

A cet égard, dans l'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, applicable au cas d'espèce, sont inscrits sous la rubrique III. A, réservée aux immobilisations corporelles, les terrains bâtis et non bâtis, les constructions édifiées ainsi que leurs agencements, que l'entreprise concernée détient en propriété *et qui sont affectés durablement par elle à son exploitation ainsi que les autres droits réels que l'entreprise détient sur des immeubles affectés*

durablement par elle à son exploitation lorsque les canons ou redevances ont été payés par anticipation au début du contrat.

La Cour de cassation note que l'arrêt de la Cour d'appel constate que la société, a pour objet social toutes activités d'infirmier à domicile et d'infirmier en maison de repos et dispensaire ainsi que toutes opérations généralement quelconques, commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières s'y rapportant directement ou indirectement et « *qu'il n'est pas contesté que l'activité exercée dans l'immeuble litigieux se limitait à des tâches administratives ou comptables* ».

C'est précisément ce constat qui va valoir la censure de la Cour de cassation.

Dès l'instant où l'arrêt énonce

qu'il y a bien une activité exercée dans l'immeuble, et que l'activité sociale était exercée dans l'immeuble pour ce qui concerne les tâches administratives et comptables, il en ressort que cet immeuble était donc, fût-ce partiellement, affecté durablement par la société à son exploitation...

Il y avait donc bel et bien une activité exercée dans cet immeuble par la société.

C'est ce qui a permis à la Cour de cassation de donner raison au contribuable.

La Cour de cassation recadre donc très justement l'application de l'article 49. D'autres juridictions de fond avaient déjà constaté que c'est ajouter à la loi que d'exiger un lien d'absolue nécessité dont la vérification procède en réalité d'un *contrôle d'opportunité* auquel ni l'administration ni les juridictions ne peuvent se livrer.

Il faut assurément se réjouir de cet arrêt de la Cour de cassation qui confirme le *principe de non-ingérence*, qui interdit à l'administration de s'immiscer dans la gestion des affaires du contribuable et de procéder à un contrôle d'opportunité de la dépense.



Pascale HAUTFENNE

“

Dès l'instant où l'arrêt énonce qu'il y a bien une activité exercée dans l'immeuble, et qu'il ressort que l'activité sociale était exercée dans l'immeuble pour ce qui concerne les tâches administratives et comptables, il en ressort que cet immeuble était donc, fût-ce partiellement, affecté durablement par la société à son exploitation...

Il faut assurément se réjouir de cet arrêt de la Cour de cassation qui confirme le principe de non-ingérence, qui interdit à l'administration de s'immiscer dans la gestion des affaires du contribuable et de procéder à un contrôle d'opportunité de la dépense.

”

Dispense de précompte professionnel pour investissement dans des zones en difficulté

La loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance comprend, entre autres, une mesure de soutien à l'investissement par le biais de la fiscalité. L'arrêté royal du 13 juin 2014 précise certains critères d'application de cette mesure.

Cette mesure s'inscrit dans le contexte économique actuel de fermeture ou de restructuration d'entreprises à grande échelle entraînant de nombreuses pertes d'emploi.

Lorsqu'une entreprise investira dans une zone reconnue en difficulté, il lui sera dans certains cas possible d'obtenir une dispense partielle du versement du précompte professionnel à hauteur de 25% durant les deux premières années d'embauche du travailleur recruté sur base de cette mesure. Le montant dispensé de précompte pourra ainsi être conservé par l'employeur.

La dispense de versement est limitée par employeur et pendant une période de 36 mois à un maximum de 7,5 millions d'euros.

Concrètement, il faudra qu'en cas de licenciement collectif, la Région concernée propose au Ministre des Finances de déterminer une zone d'aide avec une période d'application de maximum six ans dans un rayon de maximum 40 kilomètres de la localisation des établissements touchés par des licenciements collectifs. La Région ne pourra proposer des zones d'aide qu'au maximum pour quatre licenciements collectifs. Des limitations sont également prévues au niveau de la superficie que peut couvrir la zone d'aide et du nombre d'habitants qu'elle peut compter. La zone d'aide peut par ailleurs être composée de zones discontinues.

La loi précise ce qu'il faut entendre par "licenciement collectif". Il s'agit d'un ensemble de licenciements qui au cours d'une période de trois ans affecte au moins 500 travailleurs dans un ou plusieurs établissements d'une ou plusieurs entreprises situés dans une zone continue de 20 km² comprise dans un cercle de maximum 5 km de rayon. La loi précise encore que le seuil de 500 travailleurs licenciés peut être ramené à 250 si la totalité de la zone d'aide proposée par la région présente un taux de chômage des jeunes, considéré égal à la moyenne du taux de chômage annuel des jeunes dans les communes de la zone en question, supérieur à 125% de la moyenne nationale.

Certains secteurs d'activités sont exclus du champ d'application de cette mesure, tels que le secteur sidérurgique, le secteur des fibres synthétiques, de l'agriculture ou celui de l'énergie par exemple.

Pour bénéficier de la dispense de précompte, l'employeur doit effectuer un nouvel investissement créant un nouvel emploi.

Les investissements pour lesquels aucune aide régionale n'est accordée sont exclus de l'application de cette mesure. L'exposé des motifs justifie cela en raison du fait que l'intervention fédérale doit être considérée comme une mesure d'aide complémentaire aux mesures d'aides régionales.

Une distinction est par ailleurs opérée entre les grandes entreprises et les PME en ce qui concerne l'investissement. Les conditions sont plus souples pour ces dernières.

Pour l'application de cette loi, les PME reçoivent une définition plus large inspirée du droit européen en la matière. Il s'agit d'entreprises qui pour la dernière ou l'avant-dernière période imposable clôturée et pendant au moins deux périodes imposables consécutives occupent une moyenne annuelle de personnel de moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors TVA n'excède pas 50 millions

“

Lorsqu'une entreprise investira dans une zone reconnue en difficulté, il lui sera dans certains cas possible d'obtenir une dispense partielle du versement du précompte professionnel à hauteur de 25% durant les deux premières années d'embauche du travailleur recruté sur base de cette mesure. Le montant dispensé de précompte pourra ainsi être conservé par l'employeur.

”

d'euros, ou le total bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

Pour les grandes entreprises, l'investissement doit être effectué en immobilisations corporelles ou incorporelles se rapportant à la création d'un nouvel établissement ou à la diversification de l'activité d'un établissement pour autant que la nouvelle activité ne soit pas identique ni comparable à celle exercée précédemment.

Pour les PME, les possibilités sont plus larges et il pourra également par exemple s'agir d'immobilisations se rapportant à l'extension de la capacité d'un établissement existant ou à un

changement fondamental dans l'ensemble du processus de production d'un établissement existant.

Cet investissement peut aussi dans certains cas concerner une reprise d'immobilisations corporelles ou incorporelles par exemple d'un établissement qui fait partie d'une entreprise ayant fait faillite.

Le nouvel emploi ainsi créé doit être maintenu pendant au moins 3 ans pour les PME et 5 ans pour les grandes entreprises.

Par ailleurs, cette dispense de versement du précompte professionnel ne peut pas être appliquée sur les rémunérations imposables des travailleurs pour lesquels une autre dispense de versement du précompte professionnel s'applique déjà.

Reste à attendre de voir quel usage sera fait de cette mesure par les Régions ainsi que l'impact concret sur l'emploi d'une telle mesure ponctuelle et temporaire qui ne saurait en tout cas remplacer la nécessité exprimée par les entreprises d'une réelle baisse généralisée des charges patronales.



Lida ACHTARI

Le leasing et le secret bancaire : une longue histoire

Constat inéluctable de ces dernières années, le secret bancaire belge est peu à peu, à coup de législation tant nationale qu'internationale, réduit à une peau de chagrin.

Il n'a toutefois pas encore tout à fait disparu, c'est ce que nous rappelle la Cour de cassation dans son récent arrêt du 22 mai 2014.

la problématique sur laquelle la Cour de cassation a eu à se prononcer n'est pas neuve.

Lorsqu'une société conclut un contrat de leasing financier portant sur un véhicule, le contrat contient généralement une clause permettant au preneur, à l'expiration du contrat, d'acheter le véhicule pour un prix déterminé (souvent largement inférieur à la valeur vénale). A l'issue du contrat, la société peut donc lever l'option et revendre le véhicule ainsi acquis en réalisant une plus-value imposable.

Afin d'éviter cette taxation, nombreuses sont les sociétés qui plutôt que de lever l'option, la cède à titre gratuit à un dirigeant, un membre du personnel, un actionnaire ou encore à un

membre de la famille du dirigeant, qui peut alors acquérir le véhicule pour un prix modique.

L'administration considère toutefois l'avantage résultant d'une telle opération comme un avantage de toute nature dans le chef du tiers acquéreur ou comme un avantage anormal ou bénévole dans le chef du preneur en leasing.

Afin d'identifier les bénéficiaires de ces avantages, l'administration adresse des demandes de renseignements aux sociétés de leasing financier.

La question soumise à la Cour est alors de savoir à quelle condition l'administration fiscale peut-elle recueillir des renseignements auprès d'une société de leasing afin d'imposer l'avantage résultant d'une telle opération ?

Cette question se résout à l'aune de l'interprétation qu'a donnée la Cour de cassation à l'article 318, alinéa 1er du CIR sur lequel repose notre secret bancaire : « Par dérogation aux dispositions de l'article 317, et sans préjudice de l'application des articles 315, 315bis et 316, l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients ».

Par un premier arrêt du 16 mars 2007, la Cour de cassation avait décidé que le secret bancaire fiscal visait également les sociétés de leasing financier.

Depuis lors, la Cour a toutefois tempéré sa jurisprudence. Ainsi, par un arrêt du 15 octobre 2009, la Cour a considéré que le secret bancaire n'était pas applicable à la vente, par une société de leasing, d'un véhicule qui a fait précédemment l'objet d'un contrat de leasing, lorsque l'acheteur est une personne autre que le preneur de leasing, et ce même si le preneur a cédé l'option d'achat avec l'accord du donneur de leasing. En effet, celui-ci n'ayant bénéficié d'aucun financement de la part de la société de leasing, il ne peut être considéré comme un client au sens de l'article 318 du CIR. Ce raisonnement a

été confirmé par un troisième arrêt du 8 avril 2011.

Interprété a contrario, ces arrêts laissaient cependant supposer que le secret bancaire est applicable lorsque l'administration entend taxer le client de la société sur un avantage anormal ou bénévole.

C'est ce que la Cour de cassation vient de confirmer par son arrêt du 22 mai 2014 : « le secret bancaire est d'application lorsque des renseignements sont recueillis auprès d'une société de leasing en vue de l'imposition du preneur de leasing, le client de la société de leasing, même lorsque lesdits renseignements se rapportent à la vente à un tiers du bien donné en leasing » (Cass., 22 mai 2014, www.juridat.be).

“

Dans le cas où l'administration entend imposer le tiers acheteur au titre d'un avantage de toute nature, le secret bancaire n'est pas applicable au motif que le tiers n'ayant bénéficié d'aucun financement, ne peut être considéré comme un client de la société de leasing.

En revanche, lorsque l'administration a en vue d'imposer le preneur en leasing sur un avantage anormal ou bénévole, le secret bancaire est applicable, et ce même si la demande de renseignements se rapporte à la vente intervenue entre le tiers et la société de leasing. L'imposition alors établie sur base de renseignements obtenus de manière illicite est nulle.

”

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, il convient donc de distinguer deux situations :

Dans le cas où l'administration entend imposer le tiers acheteur au titre d'un avantage de toute nature, le secret bancaire n'est pas applicable au motif que le tiers n'ayant bénéficié d'aucun financement, ne peut être consi-

déré comme un client de la société de leasing.

En revanche, lorsque l'administration a en vue d'imposer le preneur en leasing sur un avantage anormal ou bénévole, le secret bancaire est applicable, et ce même si la demande de renseignements se rapporte à la vente intervenue

entre le tiers et la société de leasing. L'imposition alors établie sur base de renseignements obtenus de manière illicite est nulle.

Une petite victoire pour ce qui reste de secret bancaire ...



Pauline MAUFORT

IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFCHRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Lida Acharti
Florence Cappuyns
Pauline Maufort
Séverine Ségier
Nicolas Themelin

Editeur responsable

Thierry AFCHRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Décembre 2014

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à info@idefisc.be.

Les informations publiées par
IDEFISC sont données à titre de
renseignements; il ne s'agit pas de
consultations juridiques portant sur des
situations déterminées.

Ce numéro est aussi disponible
en néerlandais. Si vous souhaitez
le recevoir, envoyez s'il vous plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be