



# IDEFISC

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 56 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Juin 2006 - info@idefisc.be

### Editorial

## Actions au porteur : mieux vaut s'organiser rapidement

Dès 2008, il ne sera plus possible de créer de nouvelles actions belges au porteur. Dès 2013, les actions au porteur existantes devront être converties en actions nominatives ou dématérialisées.

Ce dernier délai ne doit pas faire perdre de vue la nécessité de réfléchir dès-à-présent à des systèmes permettant de maintenir l'anonymat.

Pour ceux qui souhaitent conserver l'anonymat de ce type de parts, un nombre relativement important de solutions existe, mais elles seront toujours plus coûteuses que la simple possession d'actions au porteur belges. Allant de la constitution d'une société luxembourgeoise à celle d'une société de Hong Kong, en

passant par des trusts, ou un contrat de fiducie, des formules nombreuses s'offrent à ceux pour qui l'anonymat justifie de supporter certains frais, que ce soit pour

“

*Ce dernier délai ne doit pas faire perdre de vue la nécessité de réfléchir dès-à-présent à des systèmes permettant de maintenir l'anonymat.*

”

temps, ce qui justifie de ne pas s'y prendre à la dernière minute.

Et pour ceux qui préfèrent renoncer à cet anonymat, il vaut mieux agir rapidement. D'abord parce qu'une des formules relativement aisée et pas trop coûteuse pour faire apparaître légalement des actions non connues de l'administration fiscale est de bénéficier des mesures de régularisation actuelles, qui ne dure-

ront que jusqu'au 30 juin 2007, et qui ne pourront être utilisées sans pénalité que jusqu'au 30 juin 2006.

Ensuite, parce que les autres méthodes demandent plusieurs années d'anticipation, parce qu'elles reposent en général sur la possibilité de bénéficier de la prescription quinquennale en matière fiscale.

Thierry AFSCHRIFT





## Sommaire

Editorial : Action au porteur : mieux vaut s'organiser rapidement	01
Pas de requalification d'un usufruit en bail	04
Stock-options et licenciement	05
Dossier KB-LUX : l'administration viole le principe de Fair-play	06
Le devoir de motivation : ce dont on ne peut parler, il faut le taire...	08
Fin de leasing et avantage non taxable	09
Plus-values sur actions : d'étranges rulings	10
Fusion informelle : Important arrêt de la cour de cassation	12
Contestation des retenues TVA	13
Protéger ses plus-values sur actions ?	15
Revenus étrangers : à défaut de preuve, l'intimidation	16
Nouvelle loi sur l'activité d'intermédiation en services bancaires	17
Clôture de liquidation et dettes fiscales	18
Du caractère simulé des conventions	19
Prescription du recouvrement : arrêts rendus par la cour d'arbitrage	20

## Pas de requalification d'un usufruit en bail

Deux contribuables mariés avaient cédé l'usufruit de leur immeuble à la société dont l'époux était administrateur délégué et ce pour une durée de quinze ans.

L'administration fiscale, se fondant sur l'article 344 § 1er, du CIR, considéra cette qualification comme lui étant inopposable. Elle requalifia l'opération en une convention de bail en invoquant une série d'éléments de fait.

D'une part, le bien immeuble était préalablement, à cette cession d'usufruit, donné en location par lesdits époux à la société. D'autre part, l'usufruit avait été valorisé sur base de l'actualisation des revenus locatifs théoriques indexés pendant la durée de l'usufruit, en retenant notamment comme paramètre le loyer initial tel que fixé par le bail commercial antérieur.

Or, selon le fisc, si le bail avait été maintenu, l'administrateur aurait été taxé conformément à l'article 32 du CIR 92 à titre de revenus professionnels. Pour rappel, lorsqu'un administrateur d'une société donne un bien immobilier bâti en location à celle-ci, les loyers sont considérés comme des rémunérations d'administra-

teur lorsqu'ils dépassent les 5/3 du revenu cadastral revalorisé.

L'administration constata donc qu'en cédant l'usufruit du bien immeuble à la société, le contribuable n'était plus visé par l'article 32 du CIR, évitant, ce faisant, cette taxation.

L'administration décida que cette qualification lui était inopposable et requalifia en contrat de bail la cession d'usufruit. Elle fit de même quant à la somme reçue lors de la cession de l'usufruit considérée comme le paiement anticipatif des loyers. Une taxation intervint sur ces sommes – en application de l'article 32 du CIR.

En outre, l'agent taxateur calcula un avantage de toute nature consistant en intérêts fictifs sur avance de loyers payés en une seule fois et ce, pour les quinze années consécutives.

La Cour d'appel a en effet rejeté la position de l'administration fiscale dans son arrêt du 21 avril 2006.

Certes, l'article 344, 1er du CIR rend inopposable à l'administration la qualification juridique donnée par les parties à un acte lorsqu'il apparaît que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt et que le contribuable ne démontre pas qu'elle répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

La Cour a cependant rappelé que la nouvelle qualification retenue par l'administration doit être compatible avec l'acte qui – lui – subsiste. Les effets extérieurs du contrat doivent être maintenus.

Selon la Cour, le fait que des similitudes existent entre une constitution d'usufruit et un contrat de

*Un usufruit ne peut faire l'objet d'une requalification en contrat de bail.*

bail n'empêche pas qu'une différence fondamentale subsiste. L'usufruitier est titulaire d'un droit réel sur l'immeuble tandis que le locataire n'est titulaire que d'un droit de créance à l'égard du propriétaire. En outre, l'usufruit peut être hypothéqué tandis qu'un bail ne pourra jamais l'être. La Cour a dès lors considéré que la qualification adoptée par l'administration ne respectait pas tous les effets de la convention passée par les contribuables et que partant, cette qualification devait être écartée.

Cette décision doit évidemment être favorablement accueillie puisqu'elle est une parfaite application de l'article 344, § 1er du CIR. La qualification juridique donnée aux actes peut être considérée comme étant inopposable à l'administration si - lorsque

celle-ci propose une autre qualification juridique - elle respecte l'ensemble des effets extérieurs du contrat. L'acte lui-même est maintenu et ses effets externes doivent être respectés.

La requalification d'une constitution d'usufruit en contrat de bail pur et simple n'est dès lors pas permise puisque, entre autre, le droit d'usufruit confère un droit réel, tandis qu'un bail confère uniquement un droit de créance.

Le choix de la voie la moins imposée demeure un des principes fondamentaux applicables en droit fiscal belge. A défaut de rapporter la preuve d'une quelconque simulation ou de requalifier l'opération critiquée en en respectant les effets extérieurs, l'administration ne peut s'opposer à l'opération effectuée par le contribuable même si le but principal est d'éviter l'impôt.

Sabrina SCARNA



## Stock-options et licenciement

En Belgique, le régime fiscal des stocks-options est déterminé par une loi du 26 mars 1999.

Cette législation a instauré un principe d'imposition de l'avantage, forfaitairement déterminé, résultant de l'octroi, à titre gratuit ou non, d'options obtenues en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle. Cette taxation se réalise au moment de l'attribution de l'option qui est présumée se situer, lorsque le bénéficiaire a accepté l'offre par écrit, au plus tard le soixantième jour qui suit la date de l'offre.

Ce faisant, le législateur instaure une fiction fiscale qui, selon le Ministre des Finances, ne porte pas préjudice à la réalité contractuelle existante entre parties. Le législateur fiscal a toutefois refusé de prendre en compte cette réalité, l'attribution est censée être définitive à l'expiration du délai de soixante jours même pour le travailleur qui, en raison de circonstances indépendantes de sa volonté, ne pourra jamais exercer son droit d'option.

L'impossibilité ultérieure du travailleur à lever les options reçues, par exemple en cas de licenciement, demeurerait donc sans conséquence sur sa situa-

tion fiscale telle que déterminée au moment de l'attribution.

Le travailleur peut donc être imposé sur un avantage auquel il ne pourra finalement pas prétendre.

Cette affirmation est cependant à nuancer.

En effet, dans un jugement du 16 septembre 2005, le Tribunal de première instance de Leuven a eu à connaître des faits suivants.

Un travailleur s'était vu attribuer des options sur actions. Le plan d'option stipulait que les options ne pouvaient être exercées avant le 26 mars 2004 et, qu'en cas de

“

*Le travailleur peut donc être imposé sur un avantage auquel il ne pourra finalement pas prétendre.*

”

licenciement, le travailleur disposait d'un délai de nonante jours pour lever ces options. Au 31 janvier 2002, le travailleur est licencié sans pouvoir prétendre aux bénéfices de ces options.

Dans le cadre d'une procédure en réclamation, il a contesté l'imposition initialement subie. Son recours ayant fait l'objet d'une décision de rejet, il a décidé de porter l'affaire devant la juridiction compétente.

Le Tribunal de première instance de Leuven, considérant que la si-

tuation était susceptible de violer le principe d'égalité, a posé, à la Cour d'arbitrage, la question préjudicielle suivante :

« L'article 42, § 1er, alinéa 2, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, tel qu'il était rédigé avant sa modification par l'article 404 de la loi-programme du 24 décembre 2002, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en ce que les travailleurs auxquels l'employeur attribue une option sur actions sont imposés de la même manière, qu'ils aient ou non la possibilité d'exercer l'option ? »

A la lecture du jugement, l'inconstitutionnalité pourrait ressortir d'un traitement identique de personnes placées dans des circonstances pourtant différentes, la loi appliquant le même régime fiscal au travailleur qui peut exercer ses options et à celui dont les options ne peuvent plus être levées.

Si cette situation devait s'avérer discriminatoire, on peut espérer que les employés qui, en raison de circonstances indépendantes de leur volonté, se trouvent dans l'impossibilité de lever leurs options, puissent remettre en cause l'imposition antérieurement subie par l'introduction d'une réclamation ou d'une demande de dégrèvement d'office.

Cependant, d'un point de vue strictement procédural, la recevabilité de ces actions suppose que le contribuable se trouve encore dans les délais pour agir, soit trois mois à partir de la date de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle pour la réclamation et trois ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition en cause pour la demande de dégrèvement d'office.

Afin d'éviter cette forclusion, les travailleurs se trouvant dans cette situation pourraient immédiatement intenter ces actions, à titre conservatoire, en attendant, on l'espère, une décision positive de la Cour d'arbitrage. Cette solution est d'autant plus sage qu'on peut craindre que la décision de notre Cour constitutionnelle se fasse attendre, la date d'audience de cette affaire n'étant, à ce jour, toujours pas fixée. L'anticipation est donc encore et toujours le maître mot.

Mikaël GOSSIAUX



## Dossier KB-LUX : l'administration viole le principe de Fair-play

Dans une décision récente du 7 avril 2006, le Tribunal de première instance de Leuven constate que le fisc n'est pas parvenu à démontrer l'existence de comptes bancaires auprès de la Kredietbank Luxembourg dans le chef de certains contribuables.

Comme dans d'autres affaires, l'administration s'est fondée en l'espèce uniquement sur des microfiches pour établir les impôts litigieux. Il a été décidé dans des affaires semblables que pareils documents ne permettent en rien d'établir l'existence d'un compte auprès de la banque KB-Lux, et encore moins d'en déduire l'existence de revenus.

En effet, les microfiches ne sont pas signées, sont établies sur du papier libre ; on n'y voit ni le logo, ni l'indication d'une mention quelconque ayant un lien avec la KB-Lux, ni aucun cachet, ni, d'une manière générale, aucune indication de provenance. Rien ne permet de s'assurer de l'authenticité de ces documents.

Au cours du litige devant le Tribunal de première instance de Leuven, l'administration fiscale a soulevé que les microfiches provenaient d'un dossier judi-

ciaire relatif à la KB-Lux, que l'administration avait obtenu du Procureur-Général de Bruxelles l'autorisation de consulter. Selon l'administration les microfiches en question provenaient à l'origine de la comptabilité de la KB-Lux.

“ *En effet, les microfiches ne sont pas signées, sont établies sur du papier libre ; on n'y voit ni le logo, ni l'indication d'une mention quelconque ayant un lien avec la KB-Lux, ni aucun cachet, ni, d'une manière générale, aucune indication de provenance. Rien ne permet de s'assurer de l'authenticité de ces documents.* ”

De plus, l'administration relevait également avoir obtenu les informations du dossier judiciaire de façon légale et qu'il n'appartenait pas au juge fiscal de vérifier si le parquet est entré en possession de ces pièces de façon légale.

Finalement, l'administration était d'avis que même si le parquet avait obtenu ces pièces de façon illégale, leur production en justice n'en devenait pas pour autant illégale.

Le tribunal a toutefois rejeté le raisonnement du fisc.

Le tribunal constate d'abord que les documents, notamment les microfiches, ne contiennent aucune indication de provenance.

De plus, le tribunal se fonde sur le rapport du Comité P du 27 juillet 1999 qui a démontré le caractère douteux des documents. En effet, ces documents sont parvenus aux autorités judiciaires dans des circonstances très suspectes.

L'analyse de ce rapport révèle de curieuses pratiques.

A supposer que des documents soient sortis de la KB-Lux, ce ne peut être qu'au moyen d'un vol commis par des anciens employés. Ces anciens employés ont ensuite essayé de les vendre. Ils ont été en contact avec un indicateur, que la police elle-même considère comme peu fiable, et les contacts avec cet indicateur sont qualifiés par le Comité P lui-même, d'irréguliers. Les documents ont été saisis chez une personne accusée d'un détournement, par une autre personne, elle-même incarcérée pour d'autres infractions, et habitant au même endroit. Ces documents ont été saisis « par hasard » par la police. Comme le parquet considérait que ces documents avaient une origine délictueuse, il a refusé de les utiliser. Les documents « KB-Lux » se retrouvent à cinq reprises entre les mains de la police et

du greffe, avant qu'on en fasse quelque chose. Ils font l'objet de saisies sans procès-verbal et disparaissent par la suite.

Le rapport du Comité P démontre donc le caractère éminemment suspect et à tout le moins non probant des microfiches.

Le tribunal rejette la thèse de l'administration selon laquelle celle-ci pourrait simplement utiliser les informations du dossier pénal pour la taxation, vu qu'elle a obtenu l'accès à ce dossier de façon légitime. Le tribunal objecte aussi qu'il lui appartient de vérifier si ces informations sont parvenues au parquet de façon légitime.

Le jugement du Tribunal de première instance de Leuven est intéressant, puisqu'il confirme que l'administration fiscale doit également s'en tenir aux principes de bonne administration, lorsqu'elle envisage d'enrôler un impôt.

En effet, le tribunal estime que le principe de fair play est compromis si l'administration recourt à des éléments de preuve dont elle savait que ceux-ci ont été collectés par un tiers de façon illégitime. En d'autres termes, l'administration ne peut traiter le citoyen de façon injuste. Des éléments

“ *L'analyse de ce rapport révèle de curieuses pratiques.* ”

ments de preuve collectés de façon illégitime par les services de police ne peuvent jamais constituer des preuves fiscales valides. En effet, dans un Etat de droit, on peut attendre de l'administration qu'elle s'en tienne à la lettre et à l'esprit de la loi dans l'exécution de sa mission, qu'elle ne dépasse

## Le devoir de motivation : ce dont on ne peut parler, il faut le taire...

L'article 346 du Code des impôts sur les revenus prévoit que lorsque l'administration fiscale estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a mentionnés dans sa déclaration fiscale, dûment introduite, « elle fait connaître à celui-ci, par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification. »

L'alinéa 5 de cette disposition prévoit qu'au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, l'administration fait connaître au contribuable - par lettre recommandée à la poste - les observations que celui-ci a formulées valablement dans sa réponse à l'avis de rectification, et dont l'administration fiscale n'a pas tenu compte, « en indiquant les motifs qui justifient sa décision. ».

Or, l'administration fiscale se contente parfois de se baser sur une formule type, sans aucune explication détaillée ou individualisée dans le chef du contribuable.

Si tel est le cas, le contribuable se trouve dans l'impossibilité de répondre au contenu de l'avis de rectification ou de développer ses griefs dans le cadre de son éventuelle réclamation. Il s'ensuit que la procédure de taxation est nulle, ce qui implique la nullité de la taxation en tant que telle.

Dans son jugement rendu le 6 février 2006, le Tribunal de première instance de Bruges a confirmé cette thèse, en annulant la taxation, basée sur une procédure viciée pour manque de motivation.

En l'espèce, l'administration fiscale avait fait valoir que « la réalité des faits montrait que l'opération avait un caractère purement financier »

Après analyse des avis de rectifications, le Tribunal constatait que l'administration n'avait nullement précisé cette « réalité des faits » et qu'elle s'était abstenue de concrétiser ses allégations.

Le Tribunal conclut à juste titre au manque de pertinence des avis de rectification et donc à la nullité des taxations.

Le jugement du Tribunal de première instance de Bruges

*Le jugement du Tribunal de première instance de Leuven est intéressant, puisqu'il confirme que l'administration fiscale doit également s'en tenir aux principes de bonne administration, lorsqu'elle envisage d'enrôler un impôt.*

pas les limites de ses compétences et qu'elle respecte les principes de droit fondamentaux qui veillent à la protection judiciaire de la société en général et de l'individu en particulier.

Ingrid HUYBERECHTS



*La jurisprudence consacre en effet et à juste titre le caractère essentiel de la motivation des actes administratifs*



s'inscrit dans une réalité jurisprudentielle constante.

La jurisprudence consacre en effet et à juste titre le caractère essentiel de la motivation des actes administratifs

C'est ainsi que le Tribunal de première instance de Liège a relevé, dans un jugement rendu le 19 février 2004, que : « La volonté du législateur étant d'imposer à l'administration une obligation d'information au plus tard au moment de l'établissement de la cotisation, la seule sanction possible d'une carence de l'administration doit être la nullité de la cotisation établie sans respecter cette obligation. Décider autrement aboutirait à priver l'article 346 dernier alinéa 5 du CIR de toute portée pratique (...) »

Dans un arrêt rendu le 16 juin 2004, la Cour d'appel de Liège a jugé que « s'il est vrai qu'un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office ne doivent pas être motivés d'une façon parfaitement précise, ils doivent être formulés d'une manière telle que le contribuable puisse avoir une idée suffisante des chiffres, faits et circonstances sur lesquels repose la taxation litigieuse et puisse ainsi avoir la possibilité de les réfuter. »

La Cour d'appel a conclu que « cette absence de renseignements essentiels susceptibles d'être le point de départ de pour-

parlers avec l'administration en vue de la fixation ultérieure des dettes fiscales vicié la motivation de la notification d'imposition d'office au point d'entraîner l'annulation des cotisations litigieuses sans préjudice d'une réimposition ultérieure. »

Cette thèse, développée par les cours et tribunaux, qui trouve un appui solide dans la législation, doit être approuvée.

En effet, dans un Etat de droit, il est indispensable que le contribuable puisse organiser sa défense, ce qui implique que, dès le début de la procédure, il soit dûment informé des arguments du taxateur.

Or, seul le respect de la formalité de l'article 346 CIR 92 permet d'informer le contribuable de la position de l'administration fiscale et lui fournit la possibilité d'apprécier la pertinence de ses arguments qu'il pourrait reprendre dans le cadre d'une éventuelle réclamation.

La position adoptée par la jurisprudence semble peut-être sévère, mais elle est, en réalité, la seule solution possible.

Après tout, il n'incombe pas au contribuable d'essayer de reconstituer l'argumentation de l'administration que celle-ci s'est abstenue elle-même de formuler.



Filip GODDEVRIENDT

## Fin de leasing et avantage non taxable

Il y a quelque temps, l'administration s'était attaquée aux opérations de fin de leasing de véhicule de société par lesquelles une personne physique levait l'option en fin de leasing, consentie initialement à une société dont cette personne était proche (administrateur, associé ...).

L'administration a ainsi imposé, dans le chef de la personne qui levait l'option en fin de leasing, la différence entre le prix payé et la côté « officielle » à laquelle elle évaluait le véhicule en question (sur base des différentes revues qui comparent les prix des véhicules de seconde main).

Une des possibilités d'éviter cette taxation est de démontrer que l'administration a obtenu les informations nécessaires par le biais d'une violation de l'article 318 du Code des impôts sur les revenus, imposant aux établissements de crédit le secret bancaire. Une partie importante de la jurisprudence estime, en effet, que les sociétés de leasing sont des établissements de crédit et que l'administration n'est pas en droit de solliciter pareilles informations de la part d'un tel établissement.

D'autre part, l'administration doit démontrer que la personne

qui a levé l'option en question a obtenu un avantage imposable. Il faut ainsi qu'il y ait un avantage et que celui-ci trouve sa cause dans l'exercice des activités professionnelles de celui qui l'a reçu.

Il est difficile de soutenir que la société en question accorde un avantage par la cession du droit de lever l'option, car ceci voudrait dire qu'elle bénéficiait elle-même d'un avantage.

En effet, le leasing nécessite le paiement de mensualités fixées en fonction de la durée du contrat et du prix de l'option finale. Ainsi, le prix de l'option correspond exactement à la valeur résiduelle du véhicule à la fin du contrat. Il n'y a dès lors pas d'avantage. De plus, à supposer qu'on puisse parler d'un avantage, celui-ci est surtout la conséquence de l'accord de la société de leasing qui permet à la société de céder son option. L'avantage ne trouve ainsi pas sa cause dans l'exercice des activités professionnelles de la personne qui a levé l'option.

*Il est difficile de soutenir que la société en question accorde un avantage par la cession du droit de lever l'option, car ceci voudrait dire qu'elle bénéficiait elle-même d'un avantage.*

Enfin, la jurisprudence considère que l'administration ne peut se fonder sur la simple cote théorique du véhicule en question sans tenir compte de l'état réel du vé-

hicule sous peine de voir la taxation qualifiée d'arbitraire.

En conclusion, il existe plusieurs manières de contester les tentatives de l'administration fiscale visant à imposer, dans le chef d'une personne physique, l'avantage que représenterait pour celle-ci le droit de lever l'option en fin de leasing à la place de la société qui bénéficiait initialement de ce droit.

Tristan KRSTIC



## Plus-values sur actions : d'étranges rulings

Depuis plusieurs années, l'administration a rompu avec son interprétation traditionnelle de l'article 90, 1° du Code des Impôts sur les Revenus, en tentant de taxer, dans certains cas, les plus-values réalisées sur des actions, en tout cas non-cotées, par des personnes physiques. Elle agit particulièrement dans ce sens dans le cas de plus-values dites «internes», c'est-à-dire en cas de vente à un acheteur «économiquement proche» du vendeur.

L'article cité du Code ne taxe les plus-values sur des valeurs de portefeuille que si elles sont réalisées en dehors de la gestion normale d'un patrimoine privé. Cette notion dépend, d'après une jurisprudence établie sur plusieurs décennies, d'une série de critères, relatifs essentiellement au caractère spéculatif ou non de la plus-value, ce qui est apprécié en fonction de la durée de la détention de la participation, du recours ou non au crédit, du risque pris par l'investisseur ... Toutes ces notions concernent évidemment le comportement de la personne physique, seule en cause et seule risquant une taxation, avant la cession.

Dans plusieurs «décisions anticipées» (ruling), l'administration centrale a admis que de telles

“

*On voit immédiatement que ces conditions n'ont pas le moindre fondement légal, ni même l'apparence de celui-ci.*

”

opérations n'étaient pas impossibles, moyennant trois conditions. Celles-ci sont l'absence de modification de la politique de distribution des dividendes (en tout cas l'exclusion d'une distribution d'un dividende massif), l'absence de modification de la politique de rémunération des administrateurs, et l'absence de réduction de capital importante, l'ensemble de ces conditions s'appréciant sur les trois années à venir.

On voit immédiatement que ces conditions n'ont pas le moindre fondement légal, ni même l'apparence de celui-ci.

Pour apprécier si le vendeur est un bon père de famille, on se réfère exclusivement à des critères relatifs ... à l'acheteur. De plus, ceux-ci ne sont pas nécessairement dépendants du comportement du vendeur. Enfin, on se base sur des conditions relatives à l'avenir, pour examiner si une cession d'une participation détenue dans le passé est ou non «normale». On pourrait encore ajouter que pour apprécier le comportement d'un particulier gérant son patrimoine, on se fonde exclusivement sur les actes d'une société, qui n'a évidemment pas de patrimoine privé.

Ces conditions pourront sans doute satisfaire un certain nombre de vendeurs, qui pourront s'assurer qu'elles seront respectées dans l'avenir, et qui y trouveront donc une certaine forme de sécurité juridique.

Il n'empêche que, sur le plan du droit, la Commission des décisions anticipées n'aurait pas pu prendre un départ plus exécutable. Alors qu'elle est censée appliquer la loi et exclusivement celle-ci, elle rend des décisions sur la base de critères strictement économiques, qui n'ont rien à voir avec le droit, et procède en réalité par voie quasi-législative.

De nombreux commentateurs ne s'y sont pas trompés, qui font des avis de cette Commission, une espèce de législation «à part» et donc de l'administration fiscale un véritable législateur.

Les craintes émises à de nombreuses reprises, et depuis plusieurs années dans IDEFISC, se révèlent donc correspondre à la réalité. C'est le principe de la légalité de l'impôt qui est remis en cause, de même que celui de l'égalité des Belges devant la loi : l'administration s'arroge le droit de fixer elle-même, en dehors de loi, et sans même appliquer celle-ci, les conditions d'application

des règles fiscales dans des cas concrets. Au stade suivant, le législateur pourra se borner à fixer des règles floues en se disant que l'administration les adaptera par la suite ... On aboutira alors à l'exact opposé de ce que l'on prétendait vouloir en créant la Commission des décisions anticipées : une absence de sécurité juridique.

Thierry AFSCHRIFT



## Fusion informelle : important arrêt de la cour de cassation

Sous réserve de certaines conditions spécifiques, le Code des droits d'enregistrement exempté du droit d'apport de 0,5 % les opérations d'apport d'universalité de biens d'une société sous forme de fusion, scission ou autrement et ce, à une ou plusieurs autres sociétés, nouvelles ou préexistantes.

Lorsqu'une société en absorbe une autre et que la société absorbée détient des immeubles, cette règle a pour conséquence, notamment, que non seulement l'opération est exemptée du droit de 0,5 %, mais également du droit de mutation de 12,5 % (ou de 10 %, selon la situation géographique du bien immobilier).

Un problème se pose depuis de très nombreuses années, lorsqu'une société mère détient une participation de 100 % dans le capital de sa filiale, elle-même propriétaire d'un bien immobilier.

Ce problème était lié à un défaut d'adaptation du Code des droits d'enregistrement aux modifications intervenues dans le cadre de ce qui était anciennement la loi sur les sociétés commerciales, devenue le Code des sociétés. En effet, la loi de juin 1993

avait modifié les lois sur les sociétés commerciales et accordait aux opérations de fusion et de scission de sociétés jusqu'alors inconnues dans notre droit un statut propre et spécifique, pour des opérations qui ne pouvaient auparavant être réalisées que par voie de liquidation.

Cette loi a modifié le Code des impôts sur les revenus et les Lois coordonnées, mais elle ne contenait aucune disposition spécifique en matière d'impôts indirects.

Comme par le passé, l'article 117 du Code continuait dès lors à exonérer du droit proportionnel de 0,5 % les apports, pour autant que l'apport soit rémunéré exclusivement, soit par l'attribution d'actions ou parts sociales, soit par pareille attribution accompagnée d'un versement en espèces ne dépassant pas le dixième de la valeur nominale des actions ou parts sociales attribuées.

La problématique était évidemment que, dans le cas d'une fusion à 100 %, cette condition n'est pas respectée. Dans ce cas de fusion informelle, il est constaté qu'une société détient tous les titres d'une autre et la première décide alors de dissoudre et de liquider la seconde société moyennant acquisition, par la première, de l'entière du

patrimoine de la seconde, ce qui donnait lieu aux droits de mutation de 12,5 %.

Il fallait donc, dans le contexte éventuel d'une réorganisation intra-groupe, faire en sorte que la mère absorbant la fille ne détienne pas, avant l'opération d'absorption, 100 % des actions. On pouvait alors, soit céder quelques titres à une autre société préalablement à l'opération, soit réaliser l'opération dans l'autre sens, ce qui n'était pas toujours sans difficultés.

La jurisprudence a cependant, depuis quelques années, fait évoluer positivement les choses. En effet, le Tribunal de 1ère instance de Tongres avait considéré, dans une décision du 21 mars 2002, que le transfert d'immeubles, réalisé dans le cadre d'une fusion silencieuse, qualifiait pour l'exemption du droit d'apport et

*Un problème se pose depuis de très nombreuses années, lorsqu'une société mère détient une participation de 100 % dans le capital de sa filiale, elle-même propriétaire d'un bien immobilier.*

n'était donc pas soumis aux droits de mutation. Cette décision avait été confirmée par la Cour d'appel d'Anvers, le 30 octobre 2003.

La Cour de cassation a, dans son arrêt du 9 mars 2006, confirmé l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour a décidé que l'article 117 du Code des droits d'enregistrement qui prévoit l'exonération ne s'applique pas exclusivement à une fusion où un apport de l'intégralité des biens dans la nouvelle société se réalise en échange d'émission de nouvelles actions, mais également aux hypothèses de fusions assimilées par le législateur et qui ont les mêmes effets juridiques. Elle a donc confirmé l'exonération.

Le pouvoir judiciaire a donc remédié aux carences du pouvoir législatif, pourtant relevées par la doctrine depuis de nombreuses années.

On ne peut que se réjouir de cette décision de la Cour de cassation.

Sophie VANHAELST



## Contestation des retenues TVA

Il arrive souvent, lorsqu'un assujetti fait l'objet d'une régularisation TVA contestée, qu'il fasse de plus l'objet d'une retenue effectuée par l'administration de la TVA sur le solde créditeur de son compte courant TVA.

Cette situation est, pour l'assujetti, préjudiciable à plusieurs titres.

Tout d'abord, l'existence de la retenue empêche l'assujetti de demander le remboursement du solde créditeur de son compte courant.

Par ailleurs, la retenue bloque la somme, et ce généralement jusqu'à l'issue du litige, ce qui peut durer plusieurs années. Pourtant, cette somme, qui ne fait l'objet que d'une mesure de saisie conservatoire, n'est pas affectée au paiement de la TVA contestée, ce qui permettrait à tout le moins de réduire les montants contestés, qui sont productifs d'intérêts pendant toute la durée de la procédure.

Au contraire : le solde créditeur du compte courant est indisponible, tant vis-à-vis de l'assujetti que de l'Etat belge, et parallèle-

ment, les intérêts continuent à courir sur l'ensemble de la TVA litigieuse ainsi que des amendes.

En outre, certains assujettis comptent sur la demande de remboursement du crédit TVA pour s'assurer d'indispensables liquidités ; cela devient alors impossible.

Enfin, on sait que bien que la retenue soit une mesure en principe exceptionnelle, elle est presque systématiquement appliquée par

*Enfin, on sait que bien que la retenue soit une mesure en principe exceptionnelle, elle est presque systématiquement appliquée par l'administration de la TVA, et ce en raison des dispositions spécifiques du Code TVA qui prévoient la possibilité d'effectuer une telle retenue.*

l'administration de la TVA, et ce en raison des dispositions spécifiques du Code TVA qui prévoient la possibilité d'effectuer une telle retenue.

La retenue TVA a, dans les faits, les mêmes conséquences et effets, pour l'assujetti, qu'une saisie conservatoire ordinaire effectuée par un créancier sur les biens de son débiteur. Elle fait cependant, en matière de TVA, l'objet d'un régime tout à fait distinct, prévu notamment par l'article 76 du Code TVA.

Ce régime est considérablement plus contraignant pour l'assujetti qui fait l'objet de la retenue, que pour n'importe quel débiteur qui ferait l'objet d'une saisie conservatoire ordinaire.

C'est essentiellement du point de vue des possibilités de contestation de cette saisie conservatoire que le Code TVA déroge au droit commun.

En principe, lorsqu'un créancier veut pratiquer une saisie sur les biens de son débiteur, même à titre conservatoire, il doit justifier de deux éléments : l'urgence, c'est-à-dire la démonstration du fait que ses droits sont en péril et la nécessité de cette saisie, qui doit découler de l'apparence de fondement de la créance invoquée.

S'y ajoutent, naturellement, les contestations pouvant porter sur le respect des procédures.

En cas de contestation devant le juge des saisies d'une retenue TVA, rien ne se passe de cette manière, si l'on applique les articles du Code TVA relatifs à la procédure spécifique de contestation de la retenue effectuée en matière de TVA.

Le recours permis à l'assujetti n'a en effet de « contestation » que le nom : il serait plus facile de dire que la retenue ainsi pratiquée par l'administration de la TVA est, dans les faits, purement

et simplement incontestable par l'assujetti qui en fait l'objet.

En effet, en cas de saisie conservatoire sous forme de retenue de TVA, non seulement la condition d'urgence et la condition de nécessité, qui président à toutes les saisies conservatoires, sont présumées, et de manière irréfragable, remplies, mais encore, il est prévu que le juge fiscal ne peut ordonner la mainlevée de la saisie effectuée sous forme de retenue TVA, aussi longtemps que la contestation de la dette TVA ne donne pas lieu, au fond, à une décision définitive.

L'assujetti se voit donc offrir la possibilité, par le Code TVA, d'un recours, mais qui n'est que purement formel, et ne peut, selon le texte du Code TVA, donner aucun résultat pratique.

Les premières contestations relatives à ces articles du Code TVA ont fait l'objet, en 1997, d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes. La Cour a estimé que, le droit européen ne s'opposait pas, en principe, à des mesures telles que la retenue TVA tout en examinant le critère de la proportionnalité des dispositions légales adoptées à ce sujet par la Belgique.

Selon la Cour, les droits du Trésor ne justifient dès lors pas que soit systématiquement remis en

“

*L'assujetti se voit donc offrir la possibilité, par le Code TVA, d'un recours, mais qui n'est que purement formel, et ne peut, selon le texte du Code TVA, donner aucun résultat pratique.*

”

cause le droit à déduction de la TVA dans le chef de l'assujetti, en cas de contestation par celui-ci d'une TVA régularisée dans son chef, car ce principe est l'un des principes fondamentaux du système commun de TVA.

L'arrêt ajoute que dès lors qu'une procédure de saisie conservatoire spécifique à la TVA prévoit, de manière irréfragable, que les conditions requises pour toute saisie conservatoire en d'autres matières sont irréfragablement remplies, elle va au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir un recouvrement efficace des créances de l'Etat belge, et elle porte atteinte au principe de proportionnalité, car les dispositions critiquées ne permettent pas à l'assujetti d'apporter la preuve contraire, sous le contrôle d'un juge.

La Cour d'arbitrage belge s'est également prononcée, en 1998 et en 1999, sur ces dispositions exorbitantes du droit commun. Elle décida également que ces dispositions spécifiques étaient disproportionnées par rapport à l'objectif poursuivi, étant donné qu'elles privaient les assujettis de leur droit à un contrôle juridictionnel effectif.

La Cour a décidé que ces articles ne pouvaient être appliqués que pour autant qu'on offre à l'assujetti une possibilité de recours effectif devant une juridiction, qui lui permette de renverser les présomptions de célérité et de nécessité de la retenue, et qui lui permette également d'obtenir une décision dans un délai normal.

C'est sur base de cette jurisprudence que des assujettis ont pu contester les retenues.

On observe par ailleurs que l'administration fiscale, malgré cette jurisprudence pourtant claire, continue à effectuer des retenues, ce qui est normal, mais aussi à contester le pouvoir du juge de se prononcer sur leur validité, ce qui l'est nettement moins.

Séverine SEGIER



## Protéger ses plus-values sur actions ?

Pour les personnes physiques, comme pour les sociétés, peut se poser la question de savoir s'il y a lieu de «protéger» ses plus-values sur actions, en les réalisant dès à présent, pour éviter qu'elles ne soient imposées par une nouvelle législation éventuelle.

Pour les personnes physiques, l'exonération totale dont elles bénéficient, sauf pour les opérations sortant de la gestion normale d'un patrimoine privé, risque de ne plus durer très longtemps.

La pression est importante sur les revenus mobiliers, les actions au porteur n'en ont plus que pour quelques années, et l'on sent qu'aucune force politique ne défend encore sérieusement le secret bancaire, déjà fort atténué, que l'on connaît en Belgique.

La tentation est dès lors forte, et se justifie sans doute souvent, de vendre ses actions, quitte à en acheter d'autres.

S'il s'agit d'actions dans des sociétés de famille, la formule

consistant à les céder à une nouvelle société peut se justifier, en veillant toutefois à ne pas prendre de risque excessif quant aux «plus-values internes» (voyez notre article sur ce sujet).

Diverses méthodes permettent en général d'annihiler les risques d'imposition.

Pour les sociétés également, il s'avère en général justifié de céder, à un prix normal, bien sûr, des actions sur lesquelles des plus-values ont été réalisées.

Rien ne s'oppose en principe à ce que de telles opérations soient réalisées dans des structures internes à un groupe si l'on veut garder le contrôle de la participation.

Les risques d'imposition d'une «plus-value interne» n'existent pas en société, en raison de l'exonération des plus-values à l'impôt des sociétés, sans condition de «gestion normale » cette fois.

*“ Pour les personnes physiques, l'exonération totale dont elles bénéficient, sauf pour les opérations sortant de la gestion normale d'un patrimoine privé, risque de ne plus durer très longtemps. ”*

Les risques d'imposition à court ou moyen terme sont sans doute un peu moins importants que pour les personnes physiques, mais on ne peut écarter l'hypothèse d'une imposition

future de ces plus-values, ou d'une limitation des exonérations par des conditions plus lourdes qu'actuellement.

Thierry AFSCHRIFF



## Revenus étrangers : à défaut de preuve, l'intimidation

La presse s'était faite l'écho en septembre 2005 d'une instruction ouverte à Bruxelles qui viserait un mécanisme qualifié de fraude fiscale prétendument mis en place par une banque étrangère.

Dans le cadre de ce dossier, le juge d'instruction s'était fait communiquer par BELGACOM le nom des contribuables belges qui avaient appelé un numéro gratuit ouvert par cette banque. Ce numéro de téléphone devait permettre à la clientèle privée belge, qui y avait des comptes, de se renseigner sur des éventuels nouveaux investissements notamment en Suisse, car la banque arrêta de travailler avec une clientèle privée.

L'ISI, qui a reçu l'autorisation de consulter le dossier pénal, s'est

empressée d'envoyer une demande de renseignements aux contribuables concernés, les invitant à communiquer le numéro de compte qu'ils détenaient ainsi que tous les revenus produits par ce compte depuis 2003.

Les premiers contribuables interrogés par l'ISI, connaissant le peu d'informations à la disposition de cette dernière, se sont contentés de répondre qu'ils ne disposaient pas de comptes au Luxembourg, et qu'ils avaient appelé le numéro gratuit pour se renseigner sur d'éventuels investissements futurs, qui ne s'étaient pas réalisés.

Décue de ce manque de collaboration des contribuables, l'ISI change sa stratégie : elle envoie dorénavant aux contribuables qu'elle n'avait pas encore contactés un avis de passage, pour, semble-t-il, effectuer un contrôle de routine, demandant par exemple de préparer les contrats de travail, les preuves des frais professionnels, etc.

Se présentant à votre domicile, l'ISI vous fait savoir qu'une enquête pénale a été ouverte à votre charge, et vous demande de lui communiquer tous les extraits bancaires de vos comptes étrangers. Elle espère ainsi que son inti-

“  
*Décue de ce manque de collaboration des contribuables, l'ISI change sa stratégie : elle envoie dorénavant aux contribuables qu'elle n'avait pas encore contactés un avis de passage, pour, semble-t-il, effectuer un contrôle de routine, demandant par exemple de préparer les contrats de travail, les preuves des frais professionnels, etc.*  
”



midation prenne le contribuable de court et l'amène à lui communiquer ces renseignements.

Ces méthodes sont indignes d'un Etat de droit et l'ISI ne peut pallier le manque de preuves dont elle dispose par de telles techniques.

Faut-il de surcroît rappeler que rien n'interdit à un contribuable de téléphoner à une banque luxembourgeoise ou suisse, afin de se renseigner sur des éventuels placements ?

Faut-il également rappeler que la détention d'un compte à l'étranger n'implique pas pour autant que l'impôt belge a été éludé : les fonds placés à l'étranger peuvent parfaitement ne produire aucun revenu, ou en tout cas aucun revenu imposable. Tel est le cas, par exemple, si les avoirs sont des titres belges, passibles du précompte mobilier libératoire ou des parts de SICAV de capitalisation qui ne produisaient, à tout le moins jusqu'au 1er janvier 2006, pas de revenus imposables.

Valérie-Anne  
de BRAUWERE



## Nouvelle loi sur l'activité d'intermédiation en services bancaires

Le Moniteur du 28 avril dernier a publié la loi du 22 mars 2006 relative à l'intermédiation en services bancaires et en services d'investissement et à la distribution d'instruments financiers, dite « Loi Willems ».

Jusqu'à l'adoption de cette loi, et contrairement à son équivalent en matière d'assurance, l'intermédiation bancaire ne possédait aucun statut légal : la CBFA avait édicté des circulaires dans lesquelles elle énonçait les règles prudentielles en la matière.

La nouvelle loi fixe les conditions à remplir pour pouvoir agir en qualité d'intermédiaire financier ou offrir en vente au public des produits financiers sous quelque forme que ce soit, ainsi que les règles régissant l'information du public. Elle organise en outre le contrôle du respect de ces règles et conditions.

La loi s'applique aux intermédiaires en services bancaires et en services d'investissement et aux entreprises réglementées qui opèrent ou qui ont l'intention d'opérer en Belgique.

*La nouvelle loi fixe les conditions à remplir pour pouvoir agir en qualité d'intermédiaire financier ou offrir en vente au public des produits financiers sous quelque forme que ce soit, ainsi que les règles régissant l'information du public. Elle organise en outre le contrôle du respect de ces règles et conditions.*

En vertu de la loi, nul ne peut exercer en Belgique de telles activités d'intermédiaire s'il n'est inscrit au registre des intermédiaires en services bancaires et en services d'investissement tenu par la

Commission bancaire, financière et des assurances.

L'intermédiaire est inscrit soit dans la catégorie des « courtiers en services bancaires et en services d'investissement » soit dans la catégorie des « agents en services bancaires et en services d'investissement ». L'intermédiaire financier devra prouver qu'il possède les connaissances professionnelles requises, qu'il a une capacité financière suffisante et qu'il présente une aptitude et une honorabilité professionnelles suffisantes.

La loi énonce explicitement que « les intermédiaires doivent servir de manière honnête, équitable et professionnelle les intérêts de leur clientèle ». Les informations qu'ils fournissent doivent être correctes, non trompeuses et complètes.

La CBFA est chargée du contrôle du respect des dispositions de la loi. Elle pourra requérir toutes les informations nécessaires et l'exécution de sa mission de contrôle et notamment procéder à des inspections sur place et prendre connaissance et copie de toute donnée que l'intermédiaire a en sa possession.

En cas d'infraction à la loi par un intermédiaire financier, la CBFA prendra toutes mesures utiles afin qu'il soit remédié à la situation, l'autorité de contrôle pouvant, le cas échéant, radier l'inscription de l'intermédiaire.

La loi est assortie de sanctions pénales : elle prévoit par exemple que toute personne qui dans une intention frauduleuse exerce l'activité d'intermédiaire sans être inscrite au registre des intermédiaires financiers d'un emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de 200 à 2.000 €.

La loi Willems tend à aligner la Belgique en matière de libéralisation de marchés financiers et du service bancaire.

Il faut se réjouir que les règles d'exercice de la profession d'intermédiaire bancaire soient mieux définies : la protection du consommateur devrait être renforcée par cette loi et les intermédiaires financiers verront leur statut valorisé par une législation spécifique.

Pascale HAUTFENNE



## Clôture de liquidation et dettes fiscales

Peut-on clôturer la liquidation d'une société alors que le bilan de celle-ci présente des impositions fiscales contestées ?

Cette question se pose fréquemment aux liquidateurs de sociétés alors que selon les dispositions du Code des sociétés (article 190, § 2), ils ne peuvent procéder au partage des actifs entre les actionnaires qu'après avoir payé la totalité des dettes de la société en liquidation ou avoir consigné les sommes nécessaires. La clôture prématurée d'une liquidation est sanctionnée par la responsabilité du liquidateur «en cette qualité»

Dès lors, le liquidateur d'une société commet-il une faute et peut-il être tenu responsable des dettes fiscales de la société liquidée en cas de clôture de liquidation anticipée ?

Pas nécessairement, ainsi que vient de le rappeler le tribunal de commerce de Mons (jugement du 5 octobre 2005). Dans cette espèce, le tribunal a constaté qu'il appartenait au fisc d'établir que la société liquidée disposait lors de la liquidation d'actifs suffisants pour apurer les dettes fiscales en litige. A défaut, l'Etat belge ne pourra justifier d'un dommage. Ce faisant, le tribunal s'en réfère à la jurisprudence de la Cour de

cassation aux termes de laquelle une liquidation peut être clôturée avant le paiement de toutes les dettes sociales dès lors que l'actif est insuffisant pour permettre le désintéressement complet voire même partiel.

Après un examen de la comptabilité de la société liquidée et des écritures comptables passées au cours de la liquidation, le tribunal de commerce de Mons a constaté que le rang du privilège de l'Etat belge n'a pas été méconnu

puisque, en raison de l'insuffisance d'actif, le liquidateur n'a payé aucun dividende en faveur des créanciers. Le liquidateur n'a donc pas agi en contravention des dispositions de l'article 190, § 2 du Code des sociétés qui lui imposaient de payer ou de consigner les sommes nécessaires au paiement des dettes sociales.

En outre, le tribunal considère que la décision de clôture de liquidation ne peut pas être déclarée inopposable au fisc, à défaut pour celui-ci de rapporter la preuve d'une fraude qui entacherait la décision de clôture de liquidation prise par les actionnaires. Après examen des comptes de clôture de la liquidation, le tribunal relève en effet qu'en raison de l'insuffi-

sance d'actif, le liquidateur et les actionnaires ont pu considérer légitimement qu'il n'existait aucun intérêt, que ce soit dans le chef de la société ou dans celui de l'Etat belge, à poursuivre jusqu'à leur terme les recours fiscaux avant de décider la clôture de la liquidation.

“  
*Dès lors, le liquidateur d'une société commet-il une faute et peut-il être tenu responsable des dettes fiscales de la société liquidée en cas de clôture de liquidation anticipée ?*  
”

lon les situations envisagées, et particulièrement selon la valeur des actifs au jour de la mise en liquidation, le fisc pourra ou ne pourra pas remettre en question la clôture d'une liquidation avant paiement des dettes fiscales.

Sylvie LEYDER



## Du caractère simulé des conventions

La Cour d'appel de Bruxelles a eu à connaître d'un litige dans lequel l'administration invoquait l'existence d'une simulation dans le cadre d'une convention de cession d'actions conclue entre un vendeur-personne physique et un acheteur-société, qui avait été résolue par suite de l'inexécution par la société de ses obligations contractuelles.

Précisons d'emblée que le vendeur était administrateur tant de la société acquéreuse que de la société dont les actions étaient vendues.

La convention initiale prévoyait que la société acquéreuse des actions devait fournir, à la signature de la convention, une garantie bancaire à première demande, garantissant au vendeur le paiement du prix.

Quelques mois plus tard, les parties ont conclu un avenant à la convention, par lequel elles résiliaient cette dernière, à défaut pour la société acquéreuse de fournir la garantie bancaire initialement prévue, alors que cette formalité aurait constitué une condition essentielle de l'accord du vendeur. A titre de dédommagement, l'avenant précisait que le vendeur conserverait l'acompte de cinq millions d'anciens francs

versés en grande partie antérieurement.

L'administration soutenait que cette opération était simulée et

que la somme perçue par le vendeur constituait en réalité une rémunération d'administrateur.

En se fondant sur l'enseignement classique, la Cour rappelle fort justement que la simulation implique l'existence de deux conventions, une première apparente et une seconde secrète, qui modifie totalement ou partiellement les effets de la première. Il en résulte que lorsqu'elle entend invoquer l'existence d'une simulation, l'administration fiscale doit établir que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences de l'acte apparent.

Selon la Cour, tel serait le cas en l'espèce, dans la mesure où les parties ont signé la convention de cession des actions en sachant pertinemment bien que la garantie bancaire, dont ils diront par après qu'elle était essentielle à l'accord du vendeur, faisait défaut à l'époque de la signature, contrairement à ce que précise le texte de la convention.

La Cour fait dès lors sienne la thèse de l'administration selon laquelle les parties auraient «participé à un montage consistant à faire passer des revenus profes-

“

*L'administration soutenait que cette opération était simulée et que la somme perçue par le vendeur constituait en réalité une rémunération d'administrateur.*

”

sionnels attribués par (la société acquéreur) comme un dédommagement, dans le seul but de faire échapper à l'impôt le montant versé au vendeur.

Les circonstances de fait de l'espèce étaient certes assez troubles, mais on s'étonne toutefois du caractère quelque peu hâtif d'une telle décision.

On ne peut en effet s'empêcher d'en déduire que la Cour aurait dû rendre une décision dans le sens contraire si les parties avaient simplement prévu, dans la convention originale, que l'acheteur s'engageait à produire la garantie bancaire dans un délai déterminé, et non pas à la signature de l'acte, ce qu'elles étaient parfaitement en droit de faire et ce qui n'aurait pas changé fondamentalement l'ordre des choses.

Au vu des éléments fournis par l'arrêt, le caractère simulé de la convention et de son avenant ne paraissent pas évidents, et il aurait été sans doute plus judicieux pour l'administration de tenter de placer le débat autour de la notion d'avantage – soit de toute nature, soit anormal ou bénévole – ressortant éventuel-

lement du «dédommagement» offert au vendeur par suite de la résiliation de la convention originale.

En tout état de cause, cette décision est une nouvelle illustration des limites que pose dans bien des cas la théorie de la simulation : si tout le monde s'accorde sur sa définition théorique, fort justement rappelée ici par la Cour, son application pratique est bien souvent très discutable. Sans doute en va-t-il ainsi parce que l'administration invoque trop souvent cette théorie sans le discernement requis, et sans prendre la peine de rechercher, dans l'arsenal des règles dont elle dispose, celle qu'elle pourrait adéquatement invoquer.

Martin VAN BEIRS



## Prescription du recouvrement : arrêts rendus par la cour d'arbitrage

La Cour d'arbitrage a été saisie de plusieurs recours en annulation de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004, visant l'interruption de la prescription en matière d'impôt sur les revenus, qui prévoit désormais que le commandement en matière fiscale « doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription, même lorsque la dette d'impôts contestée n'a pas de caractère certain et liquide » (loi-programme du 9 juillet 2004, Moniteur belge, 15 juillet 2004, p. 55579).

Cette loi-programme du 9 juillet 2004 semble avoir apporté une « solution » à l'administration fiscale, afin de remédier à l'effet « indésirable » de la jurisprudence développée par la Cour de cassation suite aux deux arrêts précités, datés des 10 octobre 2002 et 21 février 2003, abordés dans un précédent IDEFISC.

L'on s'est dès lors interrogé sur la validité de l'adoption de cette loi-programme qui, s'il s'agissait effectivement d'une loi interpré-

tative, devrait faire en sorte que la loi qu'elle tente à interpréter sera réputée avoir eu, dès l'origine, le sens que lui confère la loi interprétative.

Par un premier arrêt du 7 décembre 2005, long de 56 pages, la Cour d'arbitrage a rejeté un premier ensemble de recours, estimant que le législateur pouvait, par le biais d'une disposition interprétative, préciser les conditions d'application d'une dispo-

*Cette loi-programme du 9 juillet 2004 semble avoir apporté une « solution » à l'administration fiscale, afin de remédier à l'effet « indésirable » de la jurisprudence développée par la Cour de cassation suite aux deux arrêts précités, datés des 10 octobre 2002 et 21 février 2003, abordés dans un précédent IDEFISC.*

sition législative et que, dès lors qu'une disposition interprétative conférerait à la disposition interprétée le sens qu'elle est censée avoir eu dès l'origine, cette interprétation ne pouvait toutefois aboutir à créer une distinction dans la signification de la disposition en fonction de son champ d'application.

La Cour poursuit en estimant que, si l'article 49 précité vise à résoudre un problème qui ne se pose qu'en droit fiscal, ce problème découle en réalité de l'inadéquation de la référence qui est faite dans l'ancien article 145 de l'A. R./CIR 1992 – contenant le principe de la prescription du droit au

recouvrement de l'impôt par cinq ans, sous réserve d'interruption - au mode d'interruption de la prescription déterminé par l'article 2244 du Code civil.

La Cour précise que ce problème d'inadéquation ne peut, selon elle, être résolu en interprétant la notion de commandement contenue dans l'article 2244 du Code civil et en limitant cette interprétation à la matière des impôts sur les revenus et qu'en ce sens

la disposition entreprise – l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 – ne peut être considéré comme étant une disposition interprétative.

La Cour d'arbitrage estime de plus que les arrêts prononcés en la matière par la Cour de cassation ont eu pour conséquence de priver d'effet, de manière rétroactive, le mode d'interruption de la prescription communément utilisé en matière d'impôts sur les revenus et qu'une catégorie de contribuables s'est ainsi vue libérée d'une dette qu'ils avaient contestée mais dont il ne pouvait être présumé qu'elle n'était pas due.

“

*La Cour d'arbitrage a donc estimé que l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 n'avait aucun caractère interprétatif, mais semble avoir suggéré, qu'il n'y avait selon elle aucune objection à ce que cet article rétroagisse dans le temps, sans cependant prendre position quant au caractère rétroactif éventuel de cet article.*

”

Aussi, la Cour d'arbitrage a estimé, dans son arrêt du 7 décembre 2005, que c'est pour neutraliser l'effet rétroactif de la règle jurisprudentielle dégagée par les arrêts précités que le législateur a lui-même adopté une disposition rétroactive qu'elle estime ne pas restreindre de manière disproportionnée les droits des contribuables qui estimaient, jusqu'aux arrêts de la Cour de cassation, que le commandement qui leur avait été signifié avait valablement interrompu la prescription.

La Cour poursuit en précisant que le fait que ces contribuables aient pu, de manière inattendue, espérer bénéficier de la jurisprudence précitée de la Cour de cassation ne peut priver de justification l'intervention du législateur et qu'il apparaît donc que la mesure est justifiée par des circonstances particulières et exceptionnelles et dictée par des motifs impérieux d'intérêt général.

Les contribuables ayant contesté l'impôt qui leur était réclamé n'ont en effet pas, selon la Cour, acquis contre l'Etat un droit de créance égal au montant de l'impôt contesté, ne sont pas davantage privés du droit à un recours effectif ou à un procès équitable puisqu'ils conservent le droit de poursuivre,

devant la juridiction compétente, la réclamation qu'ils ont introduite pour contester l'impôt qui leur était réclamé, la loi attaquée ne modifiant en rien le droit fiscal matériel qui s'applique à la procédure pendante.

La Cour d'arbitrage a donc estimé que l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 n'avait aucun caractère interprétatif, mais semble avoir suggéré, qu'il n'y avait selon elle aucune objection à ce que cet article rétroagisse dans le temps, sans cependant prendre position quant au caractère rétroactif éventuel de cet article.

Cette incertitude est toutefois aujourd'hui dissipée, la Cour d'arbitrage ayant rendu un second arrêt, en date du 1er février 2006, par lequel elle précise, en réponse à une question préjudicielle posée par le Juge des saisies de Courtrai, que l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 a effectivement un effet rétroactif, et que cet effet rétroactif n'est pas

contraire au principe d'égalité garanti par la Constitution.

“

*Certains ont vu dans cet arrêt un point final à toute possibilité d'invocation de la jurisprudence développée par la Cour de cassation, en vertu de laquelle le commandement signifié par l'administration en l'absence d'impôt incontestablement dû ne pouvait produire aucun effet.*

”

Après avoir rappelé que l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 ne peut être qualifié de disposition interprétative, la Cour précise que, si aucun article de la loi-programme du 9 juillet 2004 ne confère, de manière expresse, un tel effet rétroactif à la disposition concernée, « tant l'intitulé du chapitre XII de cette loi-programme, dont l'article 49 constitue l'unique article, que les travaux préparatoires [...] font apparaître que l'intention expresse du législateur a été de donner à cette disposition une portée rétroactive, de sorte qu'elle doit être considérée comme applicable aux faits qui n'ont pas encore donné lieu à une décision judiciaire passée en force de chose jugée ».

Certains ont vu dans cet arrêt un point final à toute possibilité d'invocation de la jurisprudence

développée par la Cour de cassation, en vertu de laquelle le commandement signifié par l'administration en l'absence d'impôt incontestablement dû ne pouvait produire aucun effet.

L'analyse effectuée par la Cour d'arbitrage est cependant sujette à critiques : en effet, si l'on doit admettre que la loi interprétative du 9 juillet 2004, en son article 49, n'a pas de caractère « interprétatif », comme l'a constaté la Cour d'arbitrage en son arrêt du 7 décembre 2005, comment peut-on cependant en déduire que cette loi, non interprétative, est admise à rétroagir ?

Il n'est de plus pas certain que ce caractère rétroactif reconnu par la Cour sera appliqué, sans aucune hésitation, par les différentes juridictions saisies de litiges relatifs à la prescription du droit de recouvrement de l'administration.

En effet, diverses juridictions ont, à ce jour, d'ores et déjà refusé d'appliquer la disposition qualifiée rétroactive contenue dans la loi-programme du 9 juillet 2004.

Divers arguments peuvent en effet encore être invoqués afin de contester le caractère rétroactif de l'article 49 de la loi-programme, en vertu des principes régissant cette matière, découlant notamment de l'article 2 du Code civil, ainsi que de l'analyse des travaux préparatoires de la loi.

Une autre argumentation peut être axée sur le type et la nature du commandement visé par chaque cas d'espèce, la loi-programme n'étant susceptible de s'appliquer qu'aux commandements de payer dans les 24 heures.

Le Tribunal de première instance de Brugge a fait droit à une telle argumentation, par une décision du 1er février 2005, puisqu'il a estimé que si un commandement de payer peut effectivement interrompre la prescription en vertu de l'article 2244 du Code civil, ce commandement ne peut avoir un effet interruptif que lorsqu'il est fondé sur un titre exécutoire. Dès lors, aussi longtemps que l'impôt reste contesté, aucune voie d'exécution ne peut être mise en œuvre et l'administration fiscale ne dispose pas d'un tel titre exécutoire, rendant inopérant tout commandement de payer, qui ne peut se voir reconnaître aucun effet interruptif de prescription.

Chaque cas d'espèce devra donc donner lieu à un examen concret du commandement signifié par l'administration.

La question est dès lors loin d'être définitivement tranchée, et donnera certainement encore lieu à de nombreuses décisions.

Mélanie DAUBE



**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCHRIFT**

avec la collaboration de  
Sophie VANHAELST  
Rédacteur en chef  
et de

Natacha AUVERTIN  
Mélanie DAUBE  
Valérie Anne de BRAUWERE  
Mikaël GOSSIAUX  
Pascale HAUTFENNE  
Ingrid HUYBERECHTS  
Muriel IGALSON  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Sabrina SCARNA  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS

**Editeur responsable**

Thierry AFSCHRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Septembre 2006

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.

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