



# IDEFISC

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 58 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Janvier 2007 - info@idefisc.be

### Editorial

## Protéger la vie privée

Le souci de la protection de la vie privée contre les emprises de l'Etat semble être la dernière préoccupation de nos gouvernants.

Comme on le verra dans ce numéro d'IDEFISC, le secret bancaire belge, ou le peu qu'il en reste, est à nouveau affecté par de récentes mesures législatives.

“

*On se doute bien que, sur les supports informatiques que l'on visitera ainsi, on trouvera également d'autres données, avec le risque qu'elles soient accessibles aux services de l'Etat.*

”

Pendant ce temps, de nouvelles dispositions, en matière sociale, permettent aux inspecteurs sociaux de prendre possession, sans aucun mandat judiciaire, de documents sociaux, en ce com-

pris des données informatiques, dans les entreprises.

On se doute bien que, sur les supports informatiques que l'on visitera ainsi, on trouvera également d'autres données, avec le risque qu'elles soient accessibles aux services de l'Etat.

Il faut craindre que ce mauvais exemple soit ensuite utilisé par les services fiscaux pour obtenir des prérogatives semblables. Rappelons qu'en la matière, l'accès aux données informatiques est déjà permis aux agents du fisc, mais ils ne peuvent les saisir eux-mêmes ; ils doivent les demander aux contribuables.

Une nouvelle cellule est par ailleurs créée, où, en violation manifeste du principe de la séparation des pouvoirs, des agents du fisc «détachés» au service de la justice traquent les fraudeurs ou ceux qu'ils prétendent tels.

De jour en jour, les principes essentiels de l'Etat de droit sont, les uns après les autres, remis en question, au profit d'administrations surpuissantes.

Faudra-t-il rappeler à nos élus que le suffrage universel ne peut, à lui seul, garantir le caractère démocratique d'une société, si, par ailleurs, les libertés fondamentales ne sont pas respectées ?

Thierry AFSCRIFT





### Les coups de griffes de l'ours

Certains fonctionnaires de l'administration fiscale semblent fonctionner comme un «*Etat dans l'Etat*».

Non seulement leurs supérieurs et le cabinet du Ministre n'osent plus leur donner les moindres directives, mais ils prétendent, de plus en plus, à l'exercice d'un véritable pouvoir, alors qu'ils sont au service du gouvernement, lui-même contrôlé par le Parlement.

Depuis longtemps déjà, des lois étaient votées uniquement pour venir en aide à l'administration qui avait perdu des procès. A présent, on voit de véritables campagnes de presse, orchestrées par certains fonctionnaires, critiquer certaines personnes ou catégories de personnes qui ne leur plaisent pas parce qu'elles entravent la chasse aux sorcières qu'ils veulent déclencher contre les contribuables (on vise ainsi, pêle-mêle, le Ministre des Finances, certains hauts fonctionnaires, des avocats de contribuables, les banques, ...).

Des hommes politiques se sont fait un véritable fonds de commerce en répercutant systématiquement les exigences et les accusations de cette minorité de fonctionnaires activistes.

Thierry AFSCHRIFT

3

## Sommaire

Editorial : Protéger la vie privée	01
Plus-values sur actions : un projet dangereux	05
Amortissement sur un droit d'usufruit	07
« Prêt d'argent » et compte courant	08
L'enregistrement des entrepreneurs : le régime belge condamné par l'Europe	09
Rachat d'actions propres : ni requalification ni simulation	11
L'illégalité de circulaires fiscales	12
Double imposition des dividendes de source française – suite ( et fin ? )	13
Les dépenses de mécénat, bientôt déductibles à titre de frais professionnels ?	15
Exonération des investissements dans une production audiovisuelle belge	16
Loi-programme, un nouveau coup porté au secret bancaire	17
Plus-values sur actions : l'administration mise en échec	18
La Suisse dans l'accord SCHENGEN : le secret bancaire reste pro- tégé	19
Luxembourg : enfin une SPF sympathique...	19
L'arrêt Cadbury Schweppes de la Cour de Justice : "steady as she goes"	20

## Plus-values sur actions : un projet dangereux

Il n'est pas un numéro d'IDEFISC où nous ne revenons, de manière lancinante, sur le dossier des plus-values internes.

“

*Il n'en fallait pas moins pour que l'administration, dans le cadre du service des décisions anticipées, ne s'érige en législateur en stipulant dans quelles conditions des plus-values sur actions seraient exonérées à l'impôt des personnes physiques.*

”

Il s'agit, comme vous le savez, des plus-values réalisées par des personnes physiques sur les titres d'une société lors de l'apport ou de la vente de ces titres à un holding qu'elles contrôlent par ailleurs.

En raison d'une interprétation contestable de l'article 90, 1° CIR, l'administration s'autorise à taxer des plus-values réalisées à cette occasion par les contribuables. Dans certains cas malheureux, la jurisprudence a suivi, suscitant une réelle insécurité juridique.

Il n'en fallait pas moins pour que l'administration, dans le cadre du service des décisions anticipées, ne s'érige en législateur en stipulant dans quelles conditions des

plus-values sur actions seraient exonérées à l'impôt des personnes physiques.

Une jurisprudence administrative et abondante s'est donc développée, tant en matière de vente qu'en matière d'apport.

Dans l'hypothèse d'une vente, les critères généralement retenus par ce service pour considérer que l'opération reste dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé sont, d'une part, que la cession intervienne au profit d'une société holding contrôlée par la

génération future et, d'autre part, que le paiement du prix soit étalé sur une période de cinq ans minimum.

En matière d'apport, le service des décisions anticipées a accepté assez rapidement que les plus-values réalisées à l'occasion d'apports soient exonérées d'impôts dans le chef de la personne physique, pour autant qu'une forme de moratoire soit respecté pendant trois ans.

Ce moratoire implique que la politique de distribution de dividendes de la société apportée ne soit pas modifiée à la suite de l'apport, que les tantièmes ou management fees attribués à la société

holding ne soient pas supérieurs à ce qu'ils étaient préalablement à l'apport et que le capital libéré des sociétés concernées ne subisse pas de modifications.

Il n'en a pas fallu plus pour que bon nombre de conseillers trouvent là une solution adéquate face à l'insécurité juridique qui règne actuellement en matière de taxation des plus-values réalisées par des personnes physiques.

Il est infiniment plus simple de conseiller à un contribuable de suivre la doctrine du service des décisions anticipées pour éviter la taxation de la plus-value que de prendre le risque de lui donner un conseil justifié en droit, mais pouvant donner lieu à un litige à gérer sur plusieurs années.

Ceux qui se sont engouffrés dans cette brèche vont malheureusement peut-être devoir déchanter.

Les opérations d'apport ont pour effet d'augmenter à due concurrence le capital réellement libéré de la société holding et donc, par voie de conséquence, la partie de celui-ci pouvant être remboursée en exonération d'impôt. Le contribuable se conforme alors à la doctrine administrative, réalise un apport dans les conditions édictées par cette doctrine, respecte le moratoire de trois ans et, ensuite, procède à une distribution massive de réserves de la société d'exploitation vers la société holding et réduit à due

concurrence le capital libéré de celle-ci en exemption d'impôt.

Or, un avant-projet de loi, visant à modifier le Code en vue de le mettre en concordance avec une directive de 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions, modifiera, s'il est voté, l'article 184 du Code qui définit la notion de capital libéré.

“

*Ce n'est que dans l'hypothèse où la plus-value réalisée par l'apportant a été taxée au moment de l'apport que le capital réellement libéré correspond à la valeur réelle des actions apportées.*

”

Dans la nouvelle définition, il est prévu que s'il y a eu un apport d'actions qui a pour effet que la société bénéficiaire de l'apport, c'est-à-dire dans notre exemple, le holding, acquiert plus de 50 % des droits de vote dans la société dont les actions sont apportées, le capital libéré à l'occasion de cet apport sera égal à la valeur d'acquisition des actions apportées dans le chef de l'apporteur. Si on ne peut pas établir celle-ci, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions apportées.

Les conséquences sont évidemment limpides : vous réalisez un

apport qui fait l'objet d'une évaluation par un réviseur d'entreprise des titres de la société d'exploitation constituée il y a quinze ans avec un capital libéré, au départ, de 10. Le réviseur d'entreprise, prenant en considération les fonds propres et les perspectives de cette société, considère que sa valeur d'apport est de 100. Vous recevez des actions en rémunération de cet apport pour 100. Vous vous imaginez pouvoir,

trois ans après, procéder à une réduction de capital de la société holding de 100 en exemption d'impôt.

Si cette disposition est votée, le capital libéré

au sens de cette disposition sera égal à 10, c'est-à-dire le capital libéré représenté par les actions apportées. Si vous réduisez le capital de 100, à concurrence de 90, il s'agira d'un dividende distribué, soumis à un taux de taxation de 25 %.

Ce n'est que dans l'hypothèse où la plus-value réalisée par l'apportant a été taxée au moment de l'apport que le capital réellement libéré correspond à la valeur réelle des actions apportées.

Il en résulte tout simplement que la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport ne sera pas considérée comme du capital réellement

libéré et que, plutôt que de vous voir taxé à 33 % au moment de l'apport, vous serez taxé, au moment de la réduction de capital, à 25 %.

C'est certes un mieux, à supposer toutefois que l'on considère que la taxation à 33 % soit légalement justifiée. A l'heure actuelle, il n'en est rien. Elle résulte uniquement d'une volonté de l'administration.

Cette modification est totalement injustifiable.

En outre, d'après les premiers échos, elle était censée s'appliquer aux réductions de capital opérées au cours de l'année 2006, ce qui est évidemment totalement inique dans un Etat de droits.

D'après les dernières informations en notre possession, si cette loi devait être votée, elle concernerait les opérations réalisées à partir du 20 décembre 2006.

Nouveau bel exemple d'insécurité juridique consacré par notre gouvernement.

Sophie VANHAELST



## Amortissement sur un droit d'usufruit

La Cour d'appel de Bruxelles a, dans une décision du 27 septembre dernier, rappelé les principes en matière d'amortissement d'un bien détenu en usufruit.

“

*La Cour d'appel rappelle également que pendant la durée du droit d'usufruit, les constructions érigées par l'usufruitier lui appartiennent en propriété.*

Dans son arrêt, la Cour d'appel de Bruxelles considère d'abord que l'usufruitier tout comme le locataire a le droit de construire sur le terrain, objet de son droit d'usufruit, lorsque la destination du terrain s'y prête.

Il s'agissait, en l'espèce, d'un terrain à bâtir, de sorte que la destination s'y prêtait incontestablement.

La Cour d'appel rappelle également que pendant la durée du droit d'usufruit, les constructions érigées par l'usufruitier lui appartiennent en propriété.

”

Les circonstances de la cause étaient assez classiques : deux personnes physiques, dirigeantes d'une société, avaient acquis la nue-propriété d'un terrain, l'usufruit dudit terrain étant acquis par leur société d'exploitation pour une durée de quinze ans.

La société d'exploitation avait procédé à des constructions importantes sur ce terrain et les avait amorties en quinze ans, estimant qu'à la cessation du droit d'usufruit, le bien immeuble en question n'aurait plus aucune valeur économique, parce que ne figurant plus à l'actif de son bilan.

L'administration n'entendait pas les choses de la même manière et avait donc rectifié la déclaration de la société concernée.

Comme la société était à la fois usufruitière du terrain et pleine propriétaire des constructions pendant la durée de son droit d'usufruit, c'est-à-dire durant quinze ans, c'est à bon droit que cette société a amorti les constructions érigées en quinze ans, même si la durée d'utilisation économique desdites constructions est plus longue. La Cour rappelle que s'il fallait opter pour le critère de durée d'utilisation, dans le cas du contribuable, celle-ci ne pourrait en aucun cas dépasser quinze ans puisque, au-delà de ce délai, le contribuable ne peut plus exercer de droit réel sur ces biens qui n'ont donc plus aucune valeur économique.

Enfin, la Cour se réfère à un avis de la Commission des Normes comptables précisant que lors-

que la durée d'utilisation économique des bâtiments érigés par un superficiaire ou un usufruitier dépasse la durée du droit de superficie ou d'usufruit, les amortissements doivent être effectués en fonction de la durée de ce droit, quelle que soit la durée d'utilisation économique.

Il s'agit là d'une décision qui a le mérite de remettre les choses au clair en matière de durée d'amortissement dans l'hypothèse de droits réels démembres.

Enfin, toujours dans les structures usufruit nue-propriété, il semblerait que des contrôles soient désormais systématiques quant à la détermination de la valeur de l'usufruit lors de la conclusion du contrat.

Il faut à ce propos rappeler que la règle de détermination fixée par le code des droits d'enregistrement aux termes de laquelle la valeur de l'usufruit ne peut excéder les 4/5 de la pleine propriété n'est pas un critère valable en impôts directs. A ce propos, la valeur de l'usufruit doit être fonction d'un calcul précis prenant en considération la valeur locative, multipliée par un coefficient déterminé par des tables relatives à la durée du droit d'usufruit.

Sophie VANHAELST



## « Prêt d'argent » et compte courant

Dans de précédents articles IDEFISC, nous revenions sur la notion de « *prêt d'argent* » visée à l'article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 1992, requalifiant en dividendes certains intérêts d'avances, dans les conditions déterminées par cet article.

“

*La société contestait le fait qu'il y avait en l'espèce un « prêt d'argent », prétendant qu'il s'agissait d'une simple « inscription en compte courant ».*

”

Par un arrêt du 16 novembre 2006, la Cour de cassation a pour la première fois pris position en la matière.

L'affaire concernait une société ayant acheté à son principal actionnaire un immeuble et ses avoirs incorporels, par un contrat prévoyant qu'une partie seulement du prix de vente serait payée, le solde faisant l'objet d'une convention de mise à disposition par l'actionnaire au profit de la société, moyennant paiement d'un intérêt de 7% l'an.

L'administration fiscale avait alors appliqué la disposition pré-

citée, estimant qu'il y allait d'un « *prêt d'argent* » donnant lieu à requalification d'une partie des intérêts en dividendes.

Pour rappel, l'article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 1992 établit un régime de requalification des intérêts en dividendes lorsqu'ils sont versés en rémunération d'avances, consenties par des dirigeants d'entreprise ou des actionnaires.

Depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, cet article n'est plus applicable qu'aux avances consenties sous forme de « *prêts d'argent représentés ou non par des titres* ».

La société contestait le fait qu'il y avait en l'espèce un « *prêt d'argent* », prétendant qu'il s'agissait d'une simple « *inscription en compte courant* ».

La Cour d'appel de Liège avait ensuite décidé que la requalification des intérêts en dividendes avait été effectuée à tort, estimant à cet égard que l'article 18, alinéa 1er, 4° du CIR 1992 était un « *texte clair* », qui s'imposait, en sa lettre, à l'administration fiscale de sorte que les termes « prêt d'argent » ne pouvaient, à défaut de disposition fiscale spécifique, être étendus aux opérations réalisées dans le cadre d'un compte courant.

La Cour d'appel de Liège motivait également sa décision par le fait que la notion de « *prêt d'argent* »,

à défaut de définition propre, ne pouvait être entendue que dans le sens donné par le droit commun, sous peine de créer une situation d'insécurité juridique des opérations économiques.

L'administration fiscale introduisit dès lors un pourvoi devant la Cour de cassation, en fondant celui-ci sur le fait que les termes « *prêt d'argent* » figurant à l'article 18 du CIR 1992 ne limitent pas l'application de cette disposition légale au seul contrat de prêt réglé par le droit commun et visé par le Code civil.

Revenant sur une jurisprudence progressivement établie en faveur de l'interprétation restrictive de cette notion et s'opposant ainsi à la position doctrinale majoritaire sur la question, la Cour de cassation, par son arrêt du 16 novembre dernier, a précisé que les termes « prêt d'argent », visés par l'article 18 du CIR 1992 peuvent revêtir la forme d'une inscription au compte courant de l'actionnaire ou de la personne qui exerce un mandat ou des fonctions qui y sont visées.

La plus grande prudence s'impose dès lors désormais lorsqu'un actionnaire - ou un administrateur - conclut un contrat ou une opération avec la société dont il détient des titres - ou dans laquelle il exerce un mandat - et plus spécifiquement si cette opération implique une inscription au compte courant de l'actionnaire.



re ou administrateur concerné. L'administration fiscale ne manquera pas d'utiliser l'arrêt du 16 novembre 2006 pour imposer les intérêts issus de ces inscriptions en compte courant.

Il ne peut dès lors qu'être conseillé aux parties concernées par ce type d'opération de veiller, d'initiative, à restructurer les relations concernées.

Mélanie DAUBE



## L'enregistrement des entrepreneurs : le régime belge condamné par l'Europe

Fin des années 70, le législateur belge, constatant l'existence d'une importante fraude fiscale dans le domaine de la construction immobilière, a adopté un ensemble de dispositions visant à assurer le paiement de l'impôt dû par les entrepreneurs.

Le régime institue comme débiteur solidairement tenu au paiement de cet impôt le commettant au sens de l'article 400 du Code des impôts sur les revenus, c'est-à-dire, quiconque donnant ordre d'exécuter ou de faire exécuter des travaux pour un prix (sauf l'exclusion particulière des personnes physiques agissant à des fins exclusivement privées).

Pour les dettes fiscales, l'administration peut invoquer cette solidarité pour un montant équivalent à 35 % du prix des travaux (pour les dettes de sécurité sociale, il s'agit de 50 % du prix des travaux, soit 85 % au total).

En outre, cette responsabilité solidaire se couple à une obligation de retenue à la source. Lors de chaque paiement (acompte, paiement en cours de travaux et solde à la réception), le commettant

devra retenir 30 % de la somme payée qu'il conviendra de verser directement à l'Etat (15 % pour les dettes fiscales et 15 % pour les dettes de sécurité sociale).

La clef de voûte du système est l'enregistrement de l'entrepreneur. En effet, le régime exposé ne trouvera pas application lorsque l'entrepreneur est valablement enregistré, ce qui suppose qu'il en fasse la demande et qu'il fournisse les documents nécessaires permettant notamment d'attester de l'exécution de ses obligations fiscales et sociales.

*La clef de voûte du système est l'enregistrement de l'entrepreneur. En effet, le régime exposé ne trouvera pas application lorsque l'entrepreneur est valablement enregistré, ce qui suppose qu'il en fasse la demande et qu'il fournisse les documents nécessaires permettant notamment d'attester de l'exécution de ses obligations fiscales et sociales.*

La vérification de cet enregistrement doit être effectuée par le commettant avant chaque paiement. Une vérification en début de travaux, au moment de la signature du devis, est inefficace pour les sommes ultérieurement payées à un entrepreneur dont l'enregistrement serait, par hypothèse, radié en cours de travaux.

Comme l'a relevé la Cour d'arbitrage dans un arrêt du 19 décembre 2002, le régime mis en place tend à ce que « *nul n'ait intérêt à recourir aux services d'entrepreneurs non enregistrés* ».

Si la volonté du législateur de l'époque paraît légitime, les conséquences pratiques excessives du régime adopté suscitent de nombreuses interrogations lorsqu'il s'analyse sous l'angle du droit européen. En effet, ces dispositions ont pour conséquence de contraindre à l'enregistrement les entrepreneurs étrangers désirant prêter les services en cause en Belgique et ce, alors même qu'ils ne seraient redevables d'aucun impôt belge.

Par un avis motivé du 23 octobre 2001, la Commission européenne a notifié à l'Etat belge la contrariété de ce régime avec le principe de libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté (Art. 49 et 50 Traité CE). Elle y exigeait l'adoption des mesures nécessaires à la mise en conformité du droit belge.

La Belgique ne s'étant pas soumise à cette demande, la Commission a porté le recours devant la Cour de Justice des Communautés européennes.

Dans son arrêt du 9 novembre 2006, la Cour, suivant les conclusions de l'avocat général, a jugé que le régime belge constituait une restriction à la libre circula-

tion des services, en ce qu'il était susceptible de dissuader les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction.

Le gouvernement belge justifiait cependant cette restriction par sa volonté de remédier aux graves problèmes de fraude fiscale dont souffre le secteur de la construction. Il estimait donc que la restriction était légitime.

Selon la Cour, le motif invoqué ne peut justifier « l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive, à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique, tandis qu'une partie d'entre eux n'est en principe pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes susvisées ».

Considérant que pour atteindre le but visé, la Belgique aurait pu adopter des mesures moins restrictives, la Cour a condamné la disproportion de la législation en cause par rapport à l'objectif poursuivi. Elle a donc estimé que la Belgique avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 et 50 du Traité CE.

En pratique, cela signifie qu'un entrepreneur non enregistré et établi sur le territoire d'un Etat

membre de la Communauté européenne peut valablement prêter des services en Belgique sans que son commettant doive craindre l'application du régime susmentionné.

Si cette jurisprudence doit être approuvée dans les principes, elle laissera très certainement un goût amer aux entrepreneurs belges. En effet, elle a directement pour conséquence de favoriser leurs concurrents européens, pour lesquels aucune formalité n'est nécessaire, alors que les dispositions critiquées leur seront toujours applicables.

Afin de rétablir cet équilibre, une intervention législative paraît indispensable.

Mikaël GOSSIAUX



## Rachat d'actions propres : ni requalification ni simulation

La Cour d'appel de Mons a rendu le 22 septembre 2006 un important arrêt censurant la tentative de l'administration fiscale d'attaquer un rachat d'actions propres d'une part sous l'angle de la disposition anti-abus (article 344, § 1er) et d'autre part sous l'angle de la simulation.

“

*Par ailleurs, la Cour balaye la seconde argumentation développée par l'administration fiscale, relative à la simulation. L'administration tentait en effet de faire revivre la théorie de la réalité économique.*

”

Dans un premier temps, l'administration fiscale s'est fondée sur l'article 344, § 1er, pour procéder à la requalification du rachat d'actions propres en distribution de dividendes et pour exiger le paiement du précompte mobilier résultant de cette requalification. La Cour décide très justement que la requalification sur pied de l'article 344, § 1er, ne peut pas conduire à une modification du contenu des conséquences de l'acte à requalifier. La Cour en conclut qu'en l'occurrence, une requalification est impossible. La Cour d'appel confirme ainsi la

solution dégagée par la Cour de cassation en novembre 2005 en matière de rachat d'actions propres et de requalification.

Par ailleurs, la Cour balaye la seconde argumentation développée par l'administration fiscale, relative à la simulation. L'administration tentait en effet de faire revivre la théorie de la réalité économique.

La Cour d'appel de Mons a très exactement rappelé le principe du libre choix de la voie la moins

imposée. La Cour rappelle qu'il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni partant fraude fiscale lorsque, en vue de bénéficier

d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale.

La Cour constate que chacun des intervenants a assumé les conséquences juridiques effectives des rachats d'actions opérés et que les parties n'ont fait qu'user de la liberté des conventions.

Les deux angles d'attaque choisis par l'administration pour taxer le rachat d'actions propres sont dès lors jugés non fondés par la Cour d'appel.

Pascale HAUTFENNE



## L'illégalité de circulaires fiscales

La Cour d'appel de Bruxelles a rendu récemment un intéressant arrêt concernant la validité des circulaires administratives.

Il est très fréquent que la loi prévoie une règle, et qu'ensuite, une circulaire administrative « *interprétative* » entende, selon les cas, assouplir ou durcir la règle légale.

“

*Il est cependant de jurisprudence constante qu'une personne ne peut revendiquer l'application d'une règle illégale à son profit, même si cette règle illégale (et favorable) est appliquée à de nombreux autres administrés se trouvant dans la même situation.*

”

Les circulaires administratives émanent de l'administration fiscale elle-même, qui n'a bien entendu aucun pouvoir de déroger à la loi, que ce soit en faveur ou en défaveur du contribuable.

La frontière est souvent tenue entre les circulaires purement interprétatives, instructions destinées aux fonctionnaires dans le but de faciliter la compréhension

et l'application de la loi, et les circulaires qui se disent interprétatives, mais qui ont en réalité pour effet, voire pour but, de modifier la loi.

Lorsque les circulaires sont défavorables au contribuable, il est possible d'introduire un recours devant une juridiction, visant à entendre déclarer la circulaire illégale.

Si le juge constate que la circulaire déroge effectivement à la loi, il la déclarera, dans cette mesure, inapplicable.

Mais il existe également des circulaires qui, tout en dérogeant à la loi, sont favorables au contribuable.

La circulaire relative aux cadres étrangers, en cause dans cet arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles, en fait partie : certaines personnes, considérées comme des cadres étrangers, détachées par une société étrangère pour venir exercer leur activité professionnelle en Belgique, se voient appliquer un régime fiscal particulièrement intéressant, destiné à encourager la venue en Belgique de travailleurs hautement qualifiés.

Cette circulaire favorable à ce type de contribuables est tout aussi illégale qu'une circulaire qui dérogerait en défaveur du contribuable à la loi fiscale.

Lorsque la circulaire administrative illégale mais favorable au contribuable est appliquée de bonne entente tant par l'administration que par le contribuable, personne ne pense bien évidemment à se plaindre.

Les problèmes ne surgissent que lorsque soit un contribuable souhaite revendiquer l'application à son endroit des dispositions favorables de la circulaire, soit un contribuable qui a bénéficié desdites dispositions en perd le bénéfice, et entend contester la décision administrative qui l'en prive.

Il est cependant de jurisprudence constante qu'une personne ne peut revendiquer l'application d'une règle illégale à son profit, même si cette règle illégale (et favorable) est appliquée à de nombreux autres administrés se trouvant dans la même situation.

Cela est tout aussi vrai en ce qui concerne les circulaires de l'administration fiscale.

La Cour d'appel de Bruxelles a rappelé fermement que les circulaires administratives en général, et la circulaire relative aux cadres étrangers en particulier, n'ont aucune valeur légale et ne lient ainsi pas les cours et tribunaux.

En d'autres termes, il n'existe aucun droit à se voir appliquer un régime favorable, même s'il est contenu dans une circulaire

administrative publiée, et même si le contribuable concerné satisfait à toutes les conditions requises par cette circulaire.

Il n'existe dans ce domaine aucun droit acquis, et les principes de bonne administration sont impuissants à justifier qu'un contribuable demande, par une action en justice, l'application d'une circulaire illégale.

Aux yeux du contribuable qui se sent injustement évincé de la possibilité de bénéficier de dispositions qui lui sont favorables, mais qui ne sont contenues que dans des circulaires, cette situation peut paraître injuste ; toutefois, il s'agit d'une application nécessaire du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, qui interdit que tout impôt, et à l'inverse, tout privilège, soient prévus autrement que par une loi.

Séverine SEGIER



## Double imposition des dividendes de source française – suite (et fin ?)

Dans un précédent IDEFISC, nous faisons état de la demande officielle adressée par la Commission de l'Union européenne à la Belgique, lui enjoignant de mettre un terme à l'imposition discriminatoire des dividendes payés par des entreprises étrangères (dividendes entrants) à des investisseurs privés belges, le régime fiscal mis en place par la Belgique impliquant une double imposition des dividendes sortants, mais pas des dividendes nationaux.

Par une décision récente du 14 novembre 2006, la Cour de Justice des Communautés européennes a prononcé un arrêt dans une affaire impliquant le sujet visé par la demande officielle précitée.

Les faits soumis à la Cour de Justice des Communautés européennes étaient, de manière synthétique, les suivants : deux époux, résidents fiscaux belges, étaient opposés à l'administration fiscale suite au refus par cette dernière de leur accorder le bénéfice de l'imputation de la Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger de 15 % pourtant prévue par la Convention préventive de double impo-

sition signée entre la Belgique et la France.

En effet, si le Code belge des impôts sur les revenus prévoit que, sauf exception, les dividendes sont imposables au taux de 25 %, le même Code prévoyait, antérieurement, qu'en ce qui concerne les revenus d'actions ou parts et de capitaux investis qui avaient été soumis à l'étranger à un impôt sur le revenu, à un impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, l'impôt belge était préalablement diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt, acquitté à l'étranger.

Suite à diverses modifications de la législation interne belge, les personnes physiques ne peuvent plus, aujourd'hui, prétendre au bénéfice de cet « avoir fiscal » lorsqu'elles recueillent des dividendes d'entreprises établies dans un autre Etat même si ces dividendes proviennent de revenus ayant d'ores et déjà été imposés dans cet autre Etat, au titre de l'impôt sur les revenus entraînant ainsi une double imposition de ces revenus contraire à la Convention préventive de double imposition signée entre la Belgique et la France.

Considérant que le refus de l'octroi du bénéfice de l'imputation d'une Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger avait pour effet de soumettre les dividendes d'origine française perçus par des contribuables belges à une

pression fiscale plus lourde que celle exercée sur des dividendes de sociétés établies en Belgique, versés au profit des mêmes contribuables belges, les époux concernés avaient saisi le Tribunal de première instance de Gand afin de faire annuler la décision de l'administration fiscale belge rejetant leur demande. Celui-ci a interrogé la Cour de Justice.

Avant toute chose, la Cour de Justice a précisé à cette occasion que les Etats membres devaient exercer leurs prérogatives fiscales dans le respect du droit communautaire, ce qui découle d'une jurisprudence bien établie.

La Cour formule ensuite un raisonnement fondé sur le fait que la législation fiscale belge ne procéderait, de par la suppression de la Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger, à aucune distinction entre les dividendes de sociétés établies en Belgique et ceux de sociétés établies dans un autre Etat membre, ceux-ci étant imposés conformément à la loi belge à un taux identique de 25 %, au titre de l'impôt sur le revenu et ne retient dès lors pas l'existence d'une discrimination.

Tout en admettant qu'une discrimination puisse exister non seu-

lement de par l'application de règles différentes à des situations comparables, mais également de par l'application de la même règle à des situations différentes, la Cour estime toutefois qu'une telle discrimination n'existe en l'espèce pas du seul fait qu'il y ait, dans l'Etat de source du dividende, prélèvement d'un impôt à la source au titre de l'impôt sur le revenu, qui s'ajoute à l'impôt visé par la législation interne nationale de la personne physique qui le perçoit.

*Suite à diverses modifications de la législation interne belge, les personnes physiques ne peuvent plus, aujourd'hui, prétendre au bénéfice de cet « avoir fiscal » lorsqu'elles recueillent des dividendes d'entreprises établies dans un autre Etat même si ces dividendes proviennent de revenus ayant d'ores et déjà été imposés dans cet autre Etat, au titre de l'impôt sur les revenus entraînant ainsi une double imposition de ces revenus contraire à la Convention préventive de double imposition signée entre la Belgique et la France.*

La Cour, plutôt que de réagir à une discrimination qui s'avère en l'espèce flagrante et incontestable, entre un contribuable belge percevant un dividende de source belge, et un contribuable belge percevant un dividende de source française, se borne à constater qu'il existe, à l'intérieur de la Communauté, une possibilité de double imposition d'un même

revenu, par deux Etats, en raison de l'absence d'instrument communautaire d'unification (mettant en œuvre un critère général de répartition des compétences en matière fiscale entre les Etats membres). Elle s'en remet aux Etats membres, en estimant qu'il leur appartient de prendre les mesures nécessaires afin de prévenir de telles situations.

La Cour, a toutefois précisé, dans sa décision du 14 novembre 2006, qu'il appartenait aux Etats mem-

bres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations du type de celles en cause dans le litige qui lui était soumis - en utilisant, notamment, les critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale.

En outre, il est permis de se demander si la réponse formulée dans l'espèce concernée aurait pu

être différente si la question préjudicielle avait visé la convention préventive de double imposition franco-belge.

La voie ouverte par la Commission de l'Union européenne, par l'intermédiaire de la demande officielle adressée à l'Etat belge en date du 20 juillet 2006, est en conséquence loin d'avoir été dé-

finitivement condamnée, contrairement à ce que pourrait laisser croire une lecture rapide de l'arrêt du 14 novembre 2006 rendu par la Cour de Justice des Communautés européennes.

Mélanie DAUBE



## Les dépenses de mécénat, bientôt déductibles à titre de frais professionnels ?

Dans l'état actuel de notre Code fiscal, les dépenses de « *sponsoring* » se distinguent fondamentalement de celles du « *mécénat* ».

Les dépenses dites de « *sponsoring* » sont déductibles au titre de « *frais professionnels* » lorsqu'elles répondent aux conditions de l'article 49 du CIR 92. Le contribuable doit donc démontrer qu'il s'agit de dépenses faites « *en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables* ». Elles sont donc en général assimilées à des dépenses de publicité. L'administration fiscale reconnaît néanmoins un champ d'application relativement large : « *les fonctionnaires ne peuvent en effet perdre de vue l'évolution et le rôle de la publicité dans le monde moderne des affaires, notamment via le sponsoring* » (commentaire administratif, n° 52/206).

En revanche, les dépenses dites de « *mécénat* » sont considérées comme de véritables libéralités, et ne sont dès lors pas déductibles à titre de frais professionnels. Certaines sont néanmoins déductibles de l'ensemble des revenus nets du contribuable, mais sous certaines conditions très strictes, et uniquement lors-

qu'elles sont faites à des institutions agréées ou limitativement énumérées par arrêté royal.

En matière de soutien à la culture, la Belgique est donc finalement très en retard par rapport à la grande majorité de ses voisins européens (sous réserve de la réglementation récente en matière de *tax shelter* (voyez par ailleurs dans le présent numéro d'Idefisc)).

Il est urgent qu'on légifère. Ces

*En matière de soutien à la culture, la Belgique est donc finalement très en retard par rapport à la grande majorité de ses voisins européens (sous réserve de la réglementation récente en matière de tax shelter (voyez par ailleurs dans le présent numéro d'Idefisc)).*

dernières années, plusieurs propositions ont ainsi été déposées au Parlement. On retiendra particulièrement la proposition n° 1086 des sénateurs Roelandts du Vivier, Noreilde et Defraigne, qui propose d'assimiler aux dépenses professionnelles, toutes les dépenses de mécénat, c'est-à-dire « *toute somme octroyée en numéraire ou sous forme de contribution en nature ou d'investissement par une personne physique ou morale en faveur d'artiste et d'écrivain ou de toute entité qui*

*a pour objet principal de soutenir et/ou de préserver la création artistique, quelle que soit son statut juridique* ». Parallèlement, ces dépenses seraient taxables à un taux distinct de 33 % dans le chef de leurs bénéficiaires.

Espérons que cette proposition attirera bientôt l'attention de nos législateurs ...

Anne RAYET



## Exonération des investissements dans une production audiovisuelle belge

Depuis la loi du 2 août 2002 (entrée en vigueur depuis l'exercice 2004), une société, belge ou étrangère, qui investit dans une production audiovisuelle belge, bénéficie d'une exonération de ses bénéfices, à concurrence de 150 % des sommes investies.

Ces investissements peuvent être faits sous forme de prêts ou sous forme d'acquisition de droits liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre audiovisuelle.

Ces montants peuvent être portés en exonération des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle la société s'engage à les verser au producteur belge. Si les sommes ne sont pas versées au cours de cette année-là (mais ultérieurement), l'exonération peut être revendiquée soit pour la période au cours de laquelle un versement unique est effectué, soit pour les périodes auxquelles se rapporteront des versements étalés.

Dans un premier temps, l'exonération est temporaire et conditionnelle. La société qui investit doit conclure avec la société qui bénéficie de l'investissement, une « *convention-cadre* », qui

constitue une sorte d'accord de base entre la société de production et les sociétés investisseuses, devant contenir toute une série de mentions imposées par la loi (notamment quant à l'identification de l'œuvre audiovisuelle en question, les montants investis en *tax shelter*, etc.).

“

*La société de production doit par ailleurs s'engager à dépenser, en Belgique, dans les dix-huit mois de la convention-cadre, 150 % des montants investis.*

”

La société de production doit par ailleurs s'engager à dépenser, en Belgique, dans les dix-huit mois de la convention-cadre, 150 % des montants investis.

La société qui revendique l'exonération doit remettre une copie de la convention-cadre en annexe à sa déclaration fiscale, un document émanant du service de contrôle de la société de production qui atteste du respect des conditions de dépenses en Belgique et comptabiliser et maintenir les bénéfices immunisés à un compte distinct au passif de son bilan.

Au terme d'une période maximale de quatre ans, les montants initialement exonérés sont exonérés de manière définitive et inconditionnelle, lorsque toutes les



conditions d'exonération prévues par la loi ont été remplies.

Une description complète du régime d'un *tax shelter* fait l'objet d'une brochure détaillée téléchargeable sur le site du Ministère des finances [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be).

Anne RAYET



## Loi-programme, un nouveau coup porté au secret bancaire

Déjà, la loi du 20 juillet 2006 avait réduit sérieusement la portée du secret bancaire, en permettant à l'administration, sur simple décision d'un directeur, arguant de l'existence d'un mécanisme destiné à éluder l'impôt, d'avoir accès aux comptes bancaires.

La nouvelle loi-programme permet dorénavant au receveur d'obtenir des renseignements des banques lorsqu'il tente d'obtenir le recouvrement d'un impôt impayé. La jurisprudence était très partagée sur cette question, et, comme cela devient l'habitude, l'administration s'est alors efforcée d'obtenir un texte à sa mesure.

“

*Le danger supplémentaire est qu'une fois les renseignements obtenus par le receveur, on voit mal ce qui l'empêcherait de fournir de telles données aux autres fonctionnaires de son administration, en ce compris ceux chargés de l'imposition.*

”

Ce texte permet non seulement au receveur de connaître la situation d'un compte au moment où il pose la question à la banque (ce qu'il pouvait déjà obtenir en

pratiquant une saisie-arrêt), mais il peut aussi obtenir d'elle des renseignements sur les autres opérations réalisées par le contribuable. Il peut ainsi, par exemple, connaître l'existence d'autres comptes du même contribuable ou celle d'opérations réalisées en faveur de tiers, qu'il s'agisse ou non d'une organisation d'insolvabilité.

Le danger supplémentaire est qu'une fois les renseignements obtenus par le receveur, on voit mal ce qui l'empêcherait de fournir de telles données aux autres fonctionnaires de son administration, en ce compris ceux chargés de l'imposition.

La multiplicité des atteintes portées au secret bancaire belge rend celui-ci particulièrement peu crédible, s'il l'a jamais été. Il faut, malheureusement pour la vie privée, prévoir qu'à terme relativement bref, l'administration belge obtiendra, pratiquement comme elle le souhaite, tous les renseignements possibles des banques. Aucune voix, dans les milieux politiques, et même dans le monde bancaire, ne s'est en effet élevée pour contester ces mesures qui faciliteront un jour la constitution de redoutables banques de données contre les habitants de ce pays.

Thierry AFSCHRIJF



## Plus-values sur actions : l'administration mise en échec

Un arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 2006 réduit sérieusement les possibilités pour l'administration fiscale d'imposer des plus-values sur actions réalisées par des personnes physiques.

*De très nombreux litiges sont actuellement pendants, où l'administration semble ne pas comprendre que la gestion d'un patrimoine important, et éventuellement composé pour une grande part d'une participation de contrôle dans une société, implique une gestion plus sophistiquée que celle d'un modeste contribuable.*

L'on sait que traditionnellement, ces plus-values étaient exonérées, parce que l'administration admettait dans la quasi-totalité des cas qu'elles relevaient de la gestion normale d'un patrimoine privé. Seules des opérations très spéculatives courraient en fait le risque d'une imposition.

Depuis quelques années, et essentiellement à l'occasion de la vague déclenchée contre les cessions de sociétés de liquidités,

l'administration a commencé à imposer les plus-values réalisées, parfois même à très longue échéance, essentiellement sur des actions non-cotées.

De très nombreux litiges sont actuellement pendants, où l'administration semble ne pas comprendre que la gestion d'un patrimoine important, et éventuellement composé pour une grande part d'une participation de contrôle dans une société, implique une gestion plus sophistiquée que celle d'un modeste contribuable.

L'arrêt de la Cour de cassation considère qu'en tout état de cause, lorsqu'une opération ne relève pas de la gestion normale d'un patrimoine privé, l'article 90 du Code des impôts sur les revenus « *ne soumet pas à l'impôt la plus-value réalisée à l'occasion d'une vente excédant les limites de la gestion du patrimoine privé, mais uniquement le bénéfice ou profit qui résulte d'une telle opération* ».

En d'autres termes, ce qui peut éventuellement être imposé, ce n'est que la partie excédant la plus-value qui aurait été réalisée si une opération normale avait été conclue. Dans la plupart des cas, ceux où le contribuable vend au prix du marché des actions acquises autrement que dans l'intention de les vendre à bref délai, il n'y a aucun bénéfice à ajouter à la plus-value « normale », qui résulte de la simple évolution du

marché.

Ce n'est que lorsque l'opération dégage non seulement une plus-value conforme au marché, mais en outre un bénéfice résultant de la manière dont elle a été obtenue, excédant la gestion normale, qu'on peut éventuellement voir un bénéfice s'ajoutant à cette plus-value, et qu'il y a dès lors un risque d'imposition.

Cet arrêt est d'une importance cruciale, pour les nombreux contribuables actuellement en litige avec le fisc à propos d'une telle imposition. Il est également important pour tous ceux qui entendent réaliser une plus-value sur des actions qu'ils détiennent sans intention spéculative, et qui peuvent entrevoir une telle opération d'une manière beaucoup plus optimiste.

Thierry AFSCHRIFT



## La Suisse dans l'accord SCHENGEN : le secret bancaire reste protégé

La Suisse a accepté d'entrer dans l'accord SCHENGEN, ce qui implique de sa part une plus grande collaboration judiciaire et policière.

*Concrètement, seules les fraudes impliquant des faux en écritures, au sens du droit suisse, pourront faire l'objet, comme c'était déjà le cas jusqu'à présent sur la base de conventions bilatérales, d'une assistance des autorités suisses dans le cadre de l'accord SCHENGEN.*

Afin de préserver le secret bancaire, la Suisse a néanmoins obtenu qu'en matière d'impôts directs, elle ne doit pas prêter sa coopération aux investigations menées par les autres pays, sauf lorsqu'il s'agit d'une fraude fiscale au sens du droit suisse, ce qui suppose une « *escroquerie fiscale* ».

Concrètement, seules les fraudes impliquant des faux en écritures, au sens du droit suisse, pourront faire l'objet, comme c'était déjà le cas jusqu'à présent sur la

base de conventions bilatérales, d'une assistance des autorités suisses dans le cadre de l'accord SCHENGEN.

En revanche, la Suisse n'a pas obtenu la sauvegarde du secret bancaire en matière d'impôts indirects, ce qui l'obligera à fournir des renseignements et une assistance judiciaire et policière en cas d'investigation, par exemple pour des fraudes à la TVA, notamment des carrousels TVA, qui, il faut le dire, consistent le plus souvent en de véritables escroqueries. La jurisprudence du Tribunal Fédéral suisse était d'ailleurs déjà fixée en ce sens auparavant, ce qui implique qu'il n'y aura pas de modification substantielle suite à l'adhésion de la Suisse aux accords SCHENGEN.

Dans le même contexte, la Principauté du Liechtenstein a également adhéré aux accords SCHENGEN, mais avec exclusion de toute obligation d'assistance en matière d'impôts directs et indirects.

Thierry AFSCHRIFT



## Luxembourg : enfin une SPF sympathique ...

Annoncée par Serge TABERY dans le dernier numéro d'IDE-FISC, la nouvelle « *holding* » est née. Son nom est finalement « SPF » (Société de gestion du Patrimoine Familial). Comme on le verra ci-dessous, les contribuables ont toutes les raisons de la préférer à son homonyme « *Service Public Fédéral-Finances* ».

*Comme la défunte holding, elle pourra avoir dans son patrimoine tous les instruments financiers, de quelque sorte que ce soit, en ce compris les espèces et avoirs en compte, en ce compris les participations dans une société, dans laquelle elle ne peut toutefois ni exercer un mandat d'administrateur, ni jouer un autre rôle que celui d'actionnaire.*

La nouvelle SPF se voit reconnaître pratiquement tous les avantages reconnus précédemment à la holding luxembourgeoise constituée conformément à la loi de 1929. Elle est exempte de l'impôt sur les revenus, de l'impôt communal et de l'Impôt sur la Fortune, et n'est pas soumise au contrôle de l'administration des contributions luxembourgeoise, ce qui exclut toute possibilité

d'échange de renseignements avec l'administration belge. Elle doit uniquement payer les droits d'enregistrement et une taxe d'abonnement annuel de 0,25 % sur son capital majorée de ses primes d'émission, mais non de ses réserves, et de la partie de ses dettes qui excède 8 fois le capital majoré des primes d'émission.

Comme la défunte holding, elle pourra avoir dans son patrimoine tous les instruments financiers, de quelque sorte que ce soit, en ce compris les espèces et avoirs en compte, en ce compris les participations dans une société, dans laquelle elle ne peut toutefois ni exercer un mandat d'administrateur, ni jouer un autre rôle que celui d'actionnaire.

Elle ne pourra bénéficier des conventions préventives de la double imposition, tout comme la holding 1929.

Tout comme celle-ci, au cours des dernières années, elle ne pourra percevoir, parmi les dividendes qui lui échoient, un montant égal à 5 % ou plus provenant de sociétés situées dans des paradis fiscaux.

La seule véritable différence avec la holding 1929 est que les actionnaires ne pourront être que des personnes physiques, des entités patrimoniales agissant dans l'intérêt du patrimoine privé d'une ou plusieurs personnes physiques

ou un intermédiaire agissant pour le compte d'investisseurs personnes physiques.

Des trusts, ou des fiducies, ou encore des Administratiekantoor pourront donc parfaitement être actionnaires d'une holding 1929, mais non des sociétés. La holding ne pourra dès lors plus être une filiale de société.

Quoique les actions soient au porteur, une vérification de cette situation sera opérée, puisque le domiciliataire de la SPF ou un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable devra certifier que les conditions sont respectées.

Les dividendes versés par la SPF seront exonérés d'impôts luxembourgeois.

Un moment menacée, pour des raisons qui ne nous paraissent guère convaincantes, par la Commission européenne, le statut de la holding luxembourgeoise réapparaît donc sous une forme qui lui conserve la quasi-totalité des attraits qu'elle avait auparavant.

Thierry AFSCRIFT



## L'arrêt Cadbury Schweppes de la Cour de Justice : "steady as she goes"

Par son arrêt du 12 septembre 2006 dans l'affaire C-196/04, en cause CADBURY SCHWEPPEES PLC, la Cour de Justice a, une fois de plus, renforcé la liberté d'établissement au sein de l'UE.

La Cour a décidé plus précisément que « *les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un Etat membre, des bénéfices réalisés par une société étrangère contrôlée dans un autre Etat membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier Etat, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite société contrôlée est réellement implantée dans l'Etat membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives.* »

“

*Il existe un certain nombre d'exceptions à l'application de cette législation, notamment lorsque la CFC distribue 90% de ses bénéfices à la société résidente ou lorsque le test « du mobile » est satisfait. Pour bénéficier de cette dernière exception, une société doit démontrer que ni l'objectif principal des transactions ayant donné lieu aux bénéfices de la CFC ni la raison principale de l'existence de la CFC était d'obtenir une diminution de l'impôt au Royaume-Uni par la voie d'un détournement de bénéfices.*

Les éléments se trouvant à la base de cet arrêt se résument comme suit :

Selon la législation britannique en litige, dite « *controlled foreign companies legislation* », les bénéfices d'une société étrangère détenus à plus de 50% par une société résidente au Royaume-Uni, appelée une « *controlled foreign company* » ou « *société étrangère contrôlée* » (ci-après CFC), sont attribués à la société résidente et imposés dans le chef de celle-ci, si le taux des impôts est inférieur aux trois quarts du taux appliqué au Royaume-Uni. La société résidente reçoit un crédit d'impôt pour l'impôt acquitté par la CFC. Ce système a pour effet d'obliger la société résidente à payer la différence entre l'impôt acquitté

dans le pays étranger et l'impôt qui aurait eu été acquitté si la société avait résidé au Royaume-Uni.

Il existe un certain nombre d'exceptions à l'application de cette législation, notamment lorsque la CFC distribue 90% de ses bénéfices à la société résidente ou lorsque le test « du mobile » est satisfait. Pour bénéficier de cette dernière exception, une société doit démontrer que ni l'objectif principal des transactions ayant donné lieu aux bénéfices de la CFC ni la raison principale de l'existence de la CFC était d'obtenir une diminution de l'impôt au Royaume-Uni par la voie d'un détournement de bénéfices.

CADBURY SCHWEPPEES PLC est la société mère du groupe CADBURY SCHWEPPEES qui est active dans le secteur de boissons et confiseries. Le groupe comprend, notamment, deux filiales en Irlande, CADBURY SCHWEPPEES TREASURY SERVICES (CSTS) et CADBURY SCHWEPPEES TREASURY INTERNATIONAL (CSTI), établies dans l'International Financial Services Centre (IFSC) à Dublin, Irlande, où en 1996 le taux d'imposition était de 10%. Ces deux sociétés sont chargées de lever des fonds et de les mettre à la disposition du groupe. Selon la juri-

diction de renvoi, CSTS et CSTI ont été établies à Dublin dans le seul but de bénéficier du régime fiscal favorable de l'IFSC et de ne pas tomber sous l'application de certaines dispositions fiscales du Royaume-Uni.

En 2000, les « *Commissioners of Inland Revenue* » (autorité fiscale du Royaume-Uni), estimant que la législation sur les CFC s'appliquait aux deux sociétés irlandaises, a réclamé à CADBURY SCHWEPPEES la somme de 8 638 633,54 livres sterling au titre de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices réalisés par CSTI en 1996. CADBURY SCHWEPPEES a formé un recours devant les « *Special Commissioners of Income Tax* », soutenant que la législation sur les CFC est contraire au droit communautaire, notamment au regard de la liberté d'établissement. Les Special Commissioners ont demandé à la Cour de justice si le droit communautaire s'oppose à une législation telle que la législation sur les CFC. La Cour rappelle que les sociétés ou personnes ne peuvent se prévaloir abusivement ou frauduleusement des normes communautaires.

Toutefois, la circonstance qu'une société a été créée dans un État membre dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse n'est pas, à elle seule, suffisante pour conclure à l'existence d'un usage abusif de la liberté d'établissement. Donc,

la circonstance que CADBURY SCHWEPPEES a décidé d'établir CSTS et CSTI à Dublin dans le but avoué de bénéficier d'un régime fiscal favorable, ne constitue pas, en elle-même un abus et n'exclut pas que CADBURY SCHWEPPEES puisse invoquer le droit communautaire.

La Cour note que la législation sur les CFC comporte une différence de traitement des sociétés résidentes en fonction du niveau d'imposition frappant la société qu'elles contrôlent. Cette différence de traitement crée un désavantage fiscal pour la société résidente à laquelle la législation sur les CFC est applicable. La législation sur les CFC constitue donc une restriction à la liberté d'établissement au sens du droit communautaire. En ce qui concerne les justifications possibles pour une telle législation, la Cour relève qu'une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels destinés uniquement à éluder l'impôt national normalement dû et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

Quant à l'application du test « *du mobile* », la Cour constate que le fait que l'obtention d'un allègement fiscal ait inspiré la constitution de la CFC ainsi que la conclusion de transactions entre la CFC et la société résidente, ne

suffit pas pour conclure à l'existence d'un montage purement artificiel.

La constatation de l'existence d'un tel montage exige, outre un élément subjectif, qu'il ressorte d'éléments objectifs et vérifiables produits par la société résidente relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la CFC en termes de locaux, de personnel et d'équipements, que la constitution d'une CFC ne correspond pas à une réalité économique, c'est-à-dire à une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil.

L'arrêt offre donc une clarification de la ligne de conduite en cette matière.

La mise en cause des règles CFC est également une bonne nouvelle pour nos anciens centres de coordination et les entités juridiques réduisant leurs impôts par le système des intérêts notionnels, qui pourra davantage sortir son effet dans un contexte européen.

Filip GODDEVRIENDT





**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de  
Sophie VANHAELST  
Rédacteur en chef  
et de

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

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Avril 2007

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)