

Actualités fiscales

ne paraît pas les semaines 28 à 31

Numéro **28** Année 2004 semaine 34

Publication hebdomadaire, Bureau de dépôt 2800 Mechelen 1 P2A9386

contenu

TOB et TLT

Condamnation de la TOB et de la TLT : qui peut réclamer et dans quel délai ? 1

Procédure

Prescription des droits du Trésor : un artifice discutable 4

La nouvelle procédure de décisions anticipées

Résumé de 30 décisions anticipées publiées 8

TOB et TLT

Condamnation de la TOB et de la TLT : qui peut réclamer et dans quel délai ?

Marc Dassesse, Professeur ordinaire à l'ULB, Conseil fiscal Int. (Krockaert-Sambaere & associés)

En date du 15 juillet 2004, la Cour de Justice a statué sur l'action en manquement introduite par la Commission contre la Belgique dans l'affaire C-415/02. Elle a fait droit aux griefs de la Commission : tant la taxe sur les opérations de bourse (TOB) prélevée sur les souscriptions de titres nouveaux (augmentation de capital ; sicav ; émissions d'emprunt) que la taxe sur la livraison matérielle de ces titres sous la forme « au porteur » (TLT) sont contraires à la Directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969 « concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux » (JO L249 page 25, tel que modifié par la Directive 85/303/CEE du Conseil du 10 juin 1985 (JO L156, page 23, ci-après la Directive).

L'article 11 de la Directive prévoit en effet que « les Etats membres ne soumettent à aucune imposition, sous quelque forme que ce soit... la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions...[ou] d'emprunts ...».

L'article 120 du Code des Taxes Assimilées au Timbre (CTAT) organique de la TOB et l'article 159 CTAT, organique de la TLT, ne font toutefois aucune distinction , quant à leur champ d'application respectif, entre les émissions initiales de titres et les transactions ultérieures portant sur des titres existants.

Argumentation de la Belgique et position de la Cour de Justice

L'argumentation développée par la Belgique devant la Cour de Justice peut se résumer comme suit :

1° Il y a lieu de faire une distinction entre, d'une part, l'interdiction de lever une taxe sur l'émission de titres (et sur la livraison de titres sous forme de titres au porteur) et, d'autre part, la taxation de l'acquisition des mêmes titres par les souscripteurs. L'Avocat Général Tizzano a considéré - charitablement - que cet argument paraissait « particulièrement forcé » : «... Les capitaux ne circulent pas dans le vide [sic] et donc... leur rassemblement - qu'il soit effectué en vue de la constitution d'une société, d'une augmentation de capital, ou de l'émission d'un emprunt obligataire - ne peut avoir lieu sans la délivrance ou la livraison au souscripteur des titres nouvellement émis. Taxer alors ces opérations équivaldrait, d'un point de vue économique, à taxer leur émission et donc, en substance, le rassemblement des capitaux qu'elles représentent » (Cf. Conclusions Avocat Général, §14).

La Cour de Justice a fait siennes ces considérations.

2° Il incombe « non [pas] aux sociétés émettrices, mais seulement aux opérateurs de bourse effectuant les opérations d'intermédiation sur les titres en faveur de leurs clients... de payer la [taxe], même si la charge fiscale est, par la suite, transférée sur ces derniers » (Cf. Conclusions Avocat Général, §23).

Réponse de la Cour de Justice : «... Il suffit de constater que l'interdiction... ne se réfère qu'à des opérations de capitaux explicitement énumérées, sans qu'il soit besoin, pour les caractériser, de préciser l'identité du débiteur de l'imposition. » (Cf. Arrêt, attendu n°36).

3° S'agissant spécifiquement de la TLT, le Gouvernement belge avait avancé, en sus, un argument « tarte à la crème » : « C'est dans le but de moderniser les marchés financiers belges et [d'] encourager les investisseurs à effectuer des transactions sur des titres « dématérialisés » que [la TLT] a été instituée. » (Cf. Conclusions Avocat Général, §26).

Réponse de la Cour de Justice, faisant siennes de manière implicites les conclusions de son Avocat Général : « Cet objectif aurait pu être atteint, à l'instar de ce qui se pratique dans d'autres Etats membres, au moyen d'instruments différents et plus compatibles avec les objectifs découlant de la Directive, par exemple au moyen de dispositions interdisant aux sociétés de capitaux d'émettre des titres au porteur. » (Cf. Conclusions Avocat Général, §28).

Qui peut réclamer ?

a) Avec une célérité remarquable, le SPF Finances a publié immédiatement sur son website un communiqué précisant que :

« A partir du 15 juillet 2004, les souscripteurs ne doivent plus payer la [TOB] ni la [TLT] sur l'émission de « titres nouveaux ». « Dès lors, les intermédiaires professionnels ne doivent plus, à partir du 15 juillet 2004, retenir la [TOB] due sur les opérations d'émission relatives à des titres nouveaux. « Il en va de même pour les intermédiaires professionnels et les sociétés émettrices en ce qui concerne la [TLT] due sur les opérations d'émission relatives à des titres nouveaux. »

b) S'agissant de la question délicate du remboursement des taxes payées dans le passé, le communiqué du SPF Finances énonce que:

« L'arrêt donne à ceux qui ont supporté la TOB et/ou la TLT la possibilité, sur base de la Directive... de demander la restitution de l'excédent de taxes payées. Du fait qu'il n'existe pas de règles de procédure européennes pour ce faire, ce sont les règles de procédure belges qui s'appliquent. ...Le Ministre des Finances charge... ses services de vérifier s'il y a lieu d'élaborer un projet de loi afin de mettre le [CTAT] en conformité avec l'arrêt, de clarifier les règles de prescription applicables en la matière et de fixer une procédure de restitution. « La demande de restitution pourra être introduite par écrit par le souscripteur lui-même, dans un délai à déterminer, auprès d'un service du SPF Finances qui doit encore être désigné. Le SPF Finances mettra un formulaire type au point pour la demande de restitution. »

c) L'on observera d'emblée que cette argumentation contredit totalement l'argumentation développée par le Gouvernement belge devant la Cour de Justice pour justifier le bien-fondé de la TOB et de la TLT : Devant la Cour de Justice en effet l'on a souligné que le débiteur de la taxe était exclusivement l'intermédiaire professionnel qui est tenu de la verser (globalement) au Trésor et qui est libre s'il le souhaite de ne pas la répercuter sur son client.

Aujourd'hui qu'il s'agit de rembourser, l'on opte, pour reprendre l'expression imagée de notre collègue Pascal Minne, pour la voie d'une « DLU inversée » : C'est le client à titre individuel qui doit prendre l'initiative de se faire connaître auprès du service compétent (lorsque celui-ci aura été désigné...) et de réclamer le remboursement des taxes qui lui ont indûment été portées en compte.

Ainsi donc, selon le communiqué, l'intéressé doit accomplir des démarches administratives avec lesquelles il n'est pas familier. De surcroît, il s'expose à des investigations fiscales quant à l'origine des fonds avec lesquels il a libéré les souscriptions qui ont donné lieu au paiement de la TOB/TLT. Même si cette origine ne pose pas problème (ce qui sera très généralement le cas compte tenu du devoir renforcé de

vigilance imposé aux intermédiaires financiers quand ils reçoivent des fonds), le simple fait de devoir le cas échéant faire les recherches nécessaires pour répondre à une investigation fiscale peut faire renoncer plus d'un à réclamer à l'Etat le remboursement des taxes indues.

d) Au demeurant, la thèse selon laquelle seul le souscripteur peut réclamer le remboursement des TOB/TLT payées par son intermédiaire financier est directement contredite par la jurisprudence de la Cour de Justice.

Dans son arrêt Comateb du 14 janvier 1997 (Affaires jointes C-192/95 à C-218/95) confirmé encore tout récemment par son arrêt Weber's Wine World du 2 octobre 2003 (Affaire C-147/01), la Cour de Justice a notamment dit pour droit ce qui suit :

« Lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits et taxes... elle peut en obtenir le remboursement, à moins que ces droits et taxes n'aient été répercutés sur l'acheteur.

« ... La répercussion effective, partielle ou totale, dépend de plusieurs facteurs qui entourent chaque transaction commerciale ; en conséquence, l'on ne saurait admettre que, en cas de taxes indirectes, il existe une présomption selon laquelle la répercussion a eu lieu et qu'il incombe à l'assujetti [ici, la banque ou la société de bourse] de prouver négativement le contraire...

« Il en va de même... lorsque le contribuable a été obligé par la législation nationale d'incorporer la taxe dans le prix de revient du produit concerné. L'existence d'une telle obligation légale ne permet pas de présumer que la totalité de la charge a été répercutée, même dans le cas où la violation d'une telle obligation entraînerait une sanction ».

Rien ne s'oppose dès lors à ce que les établissements de crédit et les sociétés de bourse, qui seuls ont payé et versé les taxes litigieuses à l'Etat, prennent l'initiative de rembourser à leurs clients les taxes qui leur ont été portées en compte. Ils pourront ensuite réclamer directement le remboursement de ces taxes à l'Etat puisque il n'y aura pas eu répercussion sur la clientèle.

L'on peut d'ailleurs se demander s'ils n'ont pas l'obligation d'agir de la sorte si le portefeuille du client est placé chez eux en « gestion discrétionnaire ». Nous reviendrons sur ce point.

Dans quel délai ?

Ici aussi, le communiqué du SPF Finances ne convainc pas.

Se référant à l'article 202, deuxième alinéa CTAT, il affirme « l'action en restitution de la taxe se prescrit par deux ans à partir de la date à laquelle le paiement a été effectué, ce qui correspond aux paiements effectués entre le 16 juillet 2002 et le 14 juillet 2004 ».

Le communiqué fait toutefois totalement abstraction du récent arrêt Weber's Wine World de la Cour de Justice, déjà cité : dans cet arrêt, la Cour de Justice a dit pour droit que les délais extraordinaires prévus par la législation d'un Etat membre pour le remboursement des taxes condamnées par sa Cour constitutionnelle doivent également valoir pour les taxes déclarées incompatibles avec le droit communautaire par la Cour de Justice, soit à la suite d'une action en manquement, soit en réponse à une question préjudicielle.

S'agissant de la Belgique, la loi organique de la Cour d'Arbitrage prévoit un délai extraordinaire de six mois qui prend cours à dater de la publication de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage au Moniteur belge. Ce délai permet de réclamer le remboursement de l'impôt depuis l'entrée en vigueur de la disposition déclarée inconstitutionnelle par la Cour d'arbitrage, même si cette disposition est fort ancienne. Le délai extraordinaire est en effet ouvert « nonobstant l'écoulement des délais prévus par les lois et règlements particuliers » (Cfr. article 18 de la « loi spéciale sur la Cour d'Arbitrage » du 6 janvier 1989. Pour plus de détails sur cette problématique, voyez, notamment, nos études à paraître dans la « Revue Belge de la Comptabilité » 03/2004 (« Le remboursement des taxes contraires au droit communautaire : Aux initiés les mains pleines ») et dans le « Journal de droit fiscal ». (« Le remboursement des taxes contraires au droit communautaire : Quel délai ? »)

En conséquence, en se fondant sur la loi organique de la Cour d'arbitrage, les contribuables concernés disposent, par application du principe d'équivalence, d'un délai de six mois à dater de la publication de l'arrêt de la Cour de Justice au Journal Officiel pour réclamer le remboursement des taxes payées en violation de la Directive de 1969...et ce depuis le 1er janvier 1972, date fixée pour la transposition de la Directive en droit belge.

Conclusion

a) Pour autant que la demande à cet effet soit introduite en invoquant l'équivalence avec le délai extraordinaire de 6 mois applicable au remboursement des taxes déclarées contraires à la Constitution par la Cour d'Arbitrage :

— toute TLT payée sur la remise de nouveaux titres est récupérable quelle que soit la date à laquelle elle a été acquittée car la TLT n'a été introduite qu'en 1997, donc après le 1er janvier 1972 ; et

— toute TOB payée à l'occasion de la souscription de nouveaux titres après le 1er janvier 1972 est également récupérable.

L'on est loin du délai de 2 ans annoncé par le communiqué du SPF.

b) Reste le problème de la preuve du paiement des dites taxes sur une période aussi longue. En pratique, ce sont évidemment les institutions financières qui ont exécuté les ordres des souscripteurs qui sont les mieux placées pour retrouver ces informations.

Si le client est en « gestion discrétionnaire » chez son institution financière, l'on peut légitimement se demander si celle-ci n'est pas contractuellement, ou à tout le moins déontologiquement, tenue de faire d'initiative le nécessaire : Qui mieux qu'elle connaît le nombre des obligations, des actions, des SICAV « Maison » et des bons de caisse qu'elle a souscrits d'initiative depuis 1972 pour le compte de son client, voire des parents de ce dernier ?

D'autre part, la gestion discrétionnaire d'un portefeuille n'implique-t-elle pas nécessairement de faire tout ce qui est requis pour récupérer les taxes payées indûment dans le cadre de cette gestion ?

Procédure

Prescription des droits du Trésor : un artifice discutabile

Jean-Jacques Debacker, Ernst & Young

La dernière loi-programme contient une disposition interprétative dont le but avoué est d'éviter que certains dossiers sensibles ne soient frappés de prescription. Un procédé discutabile dont le caractère discriminatoire ne devrait pas résister à la censure de la Cour d'arbitrage.

Première intervention du législateur : non-rétroactive

Par ses arrêts des 10 octobre 2002 et 21 février 2003, la Cour de cassation a décidé qu'un commandement de payer signifié pour une dette d'impôt contestée n'est pas valable et ne peut avoir aucun effet interruptif (cf. Act. Fisc. 2003/2).

Antérieurement à cette jurisprudence, les receveurs des contributions directes avaient pris l'habitude d'adresser un commandement de payer qualifié d'« interruptif de la prescription » lorsque l'instruction d'une réclamation ou d'une demande de dégrèvement d'office risquait d'excéder cinq ans et que le contribuable s'était abstenu de payer l'impôt contesté.

Cette pratique ayant été condamnée par les deux arrêts précités, le législateur est intervenu pour contrecarrer cette jurisprudence. La loi-programme du 22 décembre

2003 a ainsi introduit un nouvel article 443ter dans le CIR prévoyant que la réclamation et la demande de dégrèvement d'office suspendent le cours de la prescription. Grâce à cette disposition, les receveurs des contributions directes sont dorénavant dispensés de prendre de quelconques mesures interruptives de la prescription pendant l'instruction de la réclamation et durant la phase judiciaire.

Cette nouvelle disposition est entrée en vigueur le 10 janvier 2004. Le législateur a ainsi réglé le problème de la prescription pour le futur mais pas pour le passé, pour les instances en cours pour lesquelles la prescription était déjà acquise le 10 janvier 2004. Le Ministre des finances avait toutefois accepté sportivement cette conséquence de la non-rétroactivité de l'article 443ter CIR (Doc. Parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51043/027, p. 20).

Seconde intervention : rétroactive

Certains fonctionnaires du Ministère des finances, vite relayés par certains parlementaires et certains médias, se sont alors émus du fait que des litiges pendants depuis de nombreuses années et ayant d'éventuelles ramifications pénales (notamment les litiges relatifs à la QFIE du début des années nonante) puissent être affectés par la prescription. Sous l'effet conjoint de la pression politique et médiatique, le gouvernement s'est senti obligé de revenir dans l'urgence sur le caractère non-rétroactif de l'article 443ter CIR.

Pour ce faire, il a d'abord proposé d'introduire, via la loi-programme, une disposition dans le code de procédure pénale prévoyant que la prescription de la créance fiscale était suspendue tant qu'il n'avait pas été statué sur l'action publique. Le Conseil d'Etat a émis un avis totalement négatif mais a soufflé l'idée que le gouvernement pourrait parvenir à ses fins en prenant une loi interprétative applicable aux seuls cas où, suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, la prescription était acquise à la date d'entrée en vigueur de l'article 443ter CIR.

Il s'agirait d'interpréter, en matière d'impôts sur les revenus, la notion de commandement au sens de l'article 2244 du Code civil et de l'article 145 AR/CIR. La rétroactivité serait acquise par ce biais car, comme le fait remarquer le Conseil d'Etat, c'est le propre d'une disposition interprétative de s'imposer au juge dans les instances en cours au moment où il statue. Le Conseil d'Etat a toutefois émis une réserve en signalant que le recours à une disposition interprétative remettant en cause des droits qui pouvaient paraître acquis suivant la jurisprudence de la Cour de cassation ne pouvait se justifier que dans des circonstances exceptionnelles.

Recours à une disposition soi-disant interprétative ...

Fort de l'avis du Conseil d'Etat, le gouvernement a inséré le 3 juin 2004 un amendement dans le projet de loi-programme qui en est devenu l'article 49 et dont le texte est le suivant :

« Nonobstant le fait que le commandement constitue le premier acte de poursuites directes au sens des articles 148 et 149 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, le commandement doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription au sens de l'article 2244 du code civil, même lorsque la dette d'impôt contestée n'a pas de caractère certain et liquide ».

Signalons d'emblée que cet amendement n'a plus été soumis à l'avis du Conseil d'Etat, ce qui est bien regrettable, car son texte soulève de nombreuses questions ayant fait l'objet d'intéressants débats en Commission des finances et du budget (voy. Chambre, 2003-2004, Doc 51 1138/023, p. 6 et suivantes).

Mais, examinons d'abord en quoi consiste une loi interprétative. Suivant l'article 84 de la Constitution, l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'à la loi. Seul le législateur a donc le pouvoir d'imposer l'interprétation d'une loi aux cours et tribunaux. C'est ce que rappelle également l'article 7 du code judiciaire « Les juges sont tenus de se conformer aux lois d'interprétatives dans toutes les affaires où le point de droit n'est pas définitivement jugé au moment où ces lois deviennent obligatoires ». Il s'ensuit que la loi interprétée est réputée avoir eu dès l'origine le sens défini par la loi interprétative et doit donc être appliquée comme telle par les cours et tribunaux (Cass., 5 octobre 1962, Pas., 1963, I, 157).

Ainsi que l'a déclaré le Procureur général GANSHOF VAN DER MEERSCH, la loi interprétative est applicable aux affaires en cours et est de nature à entraîner, même pour le passé, hormis pour les affaires définitivement jugées, des conséquences que la loi interprétée n'aurait peut être pas entraînées (Cass., 22 octobre 1970, Pas., 1971, I, p. 158). On dit généralement que la loi interprétative rétroagit. A strictement parler, ceci est inexact car la loi interprétée est censée avoir toujours eu le sens défini par la loi interprétative.

La Cour de cassation a, par ailleurs, défini la loi interprétative comme étant une loi qui, sur un point où la règle de droit est incertaine ou controversée, vient consacrer une solution qui aurait pu être adoptée par la jurisprudence (Cass., 17 février 2000, Pas., 2000, I, 134). La Cour d'arbitrage a, quant à elle, défini la loi interprétative en tant que disposition explicitant et clarifiant avec effet rétroactif une autre disposition législative (C.A., 19 mai 1993, n° 37/93, M.B., 9 juin 1993, p. 14143).

A l'évidence, la récente jurisprudence de la Cour de cassation, qui a décidé qu'un commandement de payer signifié pour une dette d'impôt contestée n'a pas d'effet interruptif sur la prescription, constitue un revirement. L'arrêt du 21 février 2003 a d'ailleurs été rendu sur conclusions contraires du Ministère public qui s'appuyait sur la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation, des Cours d'appel de Bruxelles, de Liège et du juge des saisies de Charleroi (Cass., 28 octobre 1993, Pas., 1993, I, p. 871 ; Bruxelles, 24 juin 1997, J.T., 1998, p. 458, note M. ELOY ; Liège 6 mai 1993, JLMB, 1993, 1205, note G. DE LEVAL, Civ. Charleroi, 11 octobre 1994, Bull. Contr., 1996, p. 54 ; dans le même sens Civ. Charleroi, 14 mai 1998, J.L.M.B., 1998, 1032 ; Liège, 28 mars 2001, F.J.F., 2001, p. 599 ; contra Civ. Bruxelles, 26 janvier 1994, J.L.M.B., 1994, p. 712).

Il est donc exact, comme l'a suggéré le Conseil d'Etat, qu'une loi interprétative pourrait permettre de faire prévaloir la jurisprudence antérieure sur la jurisprudence plus récente de la Cour de cassation.

Disposition modificative

Toutefois, la question est de savoir si le gouvernement s'y est pris correctement en concoctant à la va-vite une disposition interprétative relative à l'article 2244 du code civil. Voilà en effet une disposition qui remonte au Code Napoléon de 1804, dont le libellé est clair et simple, et qui n'a jamais posé de problème particulier d'interprétation : suivant l'article 2244 du Code civil, le commandement est, entre autres moyens, un acte interruptif de la prescription. La Cour de cassation, dans sa jurisprudence la plus récente, n'a évidemment jamais affirmé le contraire.

La question tranchée par la Cour de cassation était de savoir si un commandement non valable interrompait la prescription. A cette question, la Cour de cassation a clairement répondu non. Force est de constater que cette question n'a rien à voir avec un problème d'interprétation de l'article 2244 du Code civil. La disposition interprétative adoptée par la loi programme veut faire dire à l'article 2244 Code civil qu'un commandement non valable a un effet interruptif sur la prescription.

Prétendre faire dire à l'article 2244 du Code civil en quelles circonstances un commandement est valable n'entre pas, à notre avis, dans le cadre d'une disposition interprétative. Si l'article 49 de la loi-programme n'est pas une disposition interprétative, mais une disposition modificative de l'article 2244 du Code civil, il entrera en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge sans le moindre effet rétroactif. Il s'agirait d'un coup d'épée dans l'eau. Le gouvernement s'y est mal pris car, à notre avis, l'article 2244 du Code civil n'est pas susceptible de faire l'objet d'une disposition interprétative.

Précédent : annulation d'un décret interprétatif

En outre, une objection plus fondamentale peut être soulevée en ce qui concerne la constitutionnalité de cette disposition.

Il y a, en effet, un précédent concernant un décret interprétatif de la région flamande dont le but réel et exclusif était de faire rétroagir un autre décret (C.A., 189/2002, 19 décembre 2002, M.B., 2003, p. 1341-1345). La Cour d'arbitrage a annulé ce décret interprétatif et a affirmé, à cette occasion, quelques principes qui, à notre avis, valent également en l'espèce :

- La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que chacun puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise. Cette garantie ne pourrait être éludée par le seul fait qu'une loi ayant un effet rétroactif serait présentée comme une loi interprétative.
- L'effet rétroactif qui s'attache à une disposition législative interprétative est justifié lorsque la disposition interprétée ne pouvait, dès l'origine, être raisonnablement comprise autrement que de la manière indiquée dans la disposition interprétative.
- Si tel n'est pas le cas, la disposition dite interprétative est en réalité une disposition rétroactive pure et simple. Par conséquent, sa rétroactivité ne peut se justifier que lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général, tel que le bon fonctionnement ou la continuité du service public. S'il s'avère que la rétroactivité a en outre pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue de procédures judiciaires ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit dont elles sont saisies, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles justifient cette intervention du législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

Censure de la Cour d'arbitrage

Par ailleurs, en droit commun, un commandement signifié sur la base d'un titre non exécutoire est sans valeur (J. VAN COMPERNOLLE, Examen de jurisprudence (1972 à 1986), Droit judiciaire privé, Saisies conservatoires et voies d'exécution, R.C.J.B., 1987, p. 462 ; G. DE LEVAL, Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal, note sub. Cass., 10 octobre 2002, R.G.C.F., 2003/2, p. 27). D'une manière plus générale, tout commandement suppose un titre exécutoire valable (H. DE PAGE, Traité élémentaire de droit civil belge, Bruylant, 1957, T. 7, p. 1071, note (4) de bas de page). En droit commun, un commandement irrégulier n'a pas d'effet interruptif sur la prescription. Il a ainsi été jugé qu'est nul et de nul effet un commandement notifié à une personne autre que celle contre laquelle on souhaite interrompre la prescription (Anvers, 17 mai 2000, A.J.T., 2000-01, p. 697).

La disposition interprétative adoptée par l'article 49 de la loi-programme tend à imposer une solution inverse en droit fiscal : un commandement signifié sur base d'une dette fiscale contestée, et donc non susceptible de faire l'objet de voies d'exécution, serait valable et aurait un effet interruptif sur la prescription. Une telle disparité de traitement entre des justiciables confrontés à une procédure relevant du droit commun et une procédure relevant du droit fiscal se justifie-t-elle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution ?

A l'examen de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, nous nous permettons d'en douter.

Notre juridiction constitutionnelle a déjà, à de multiples reprises, édicté le principe suivant lequel une différence de traitement pouvait se justifier entre le débiteur d'une dette d'impôt et le débiteur d'une dette de droit commun en raison du fait que le produit de l'impôt ne peut être affecté qu'à la satisfaction de l'intérêt général, mais que pour autant le législateur fiscal n'était pas autorisé à déroger au droit commun en méconnaissance des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (C.A., arrêt n° 80/95 du 14 décembre 1995 ; C.A., arrêt n° 35/97 du 12 juin 1997 ; C.A., arrêt n° 119/98 du 18 novembre 1998 ; C.A., arrêt n° 58/99 du 26 mai 1999 ; C.A., arrêt n° 149/2002 du 15 octobre 2002). Nous ne voyons pas pourquoi un commandement non valable aurait un effet interruptif en droit fiscal alors tel n'est pas le cas en droit commun.

En conclusion, nous sommes d'avis que l'article 49 de la loi-programme modifie l'article 2244 du Code civil mais ne l'interprète pas. Par conséquent, il entrera en vigueur 10 jours après sa publication au Moniteur belge sans avoir le moindre effet rétroactif. En outre, cet article risque fort de faire l'objet d'un recours en annulation devant la Cour d'arbitrage car il institue une différence de traitement entre le débiteur d'une dette d'impôt et le débiteur d'une dette de droit commun qui ne nous semble pas justifiée objectivement.

La nouvelle procédure de décisions anticipées

Résumé de 30 décisions anticipées publiées

Le Service Public Fédéral Finances (ci-après SPF Finances) a récemment publié, sur le site du Ministère des Finances (www.fisconet.fgov.be), un résumé de 30 décisions anticipées intervenues durant les neuf premiers mois de l'année 2003. Le nouveau régime prévu par la loi de réforme du 24 décembre 2002 permet de soumettre au SPF Finances des questions dont la portée est plus large que selon l'ancien système. En conséquence, parallèlement aux décisions rendues généralement, telles que celles qui portent sur l'existence ou non de « besoins légitimes de caractère financier ou économique », apparaissent pour la première fois une série de décisions d'une autre nature. Cet article s'attachera à présenter brièvement ces dernières décisions. Une présentation des décisions rendues en ce qui concerne la matière des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » sera publiée dans un prochain numéro.

La première partie de cet article porte sur les décisions publiées en matière de prix de transfert, et en ce qui concerne les régimes d'imposition des centres de coordination, de services et de distribution. La seconde partie a trait à des décisions rendues dans diverses autres matières, liées aux impôts directs et / ou indirects. Dans cette seconde partie, une distinction a été opérée entre les demandes de décision qui ont reçu réponse, et celles jugées irrecevables.

Décisions portant sur les prix de transfert et les régimes spéciaux

Avantages anormal ou bénévoles — Refacturation de services

**nr. 300.068,
21 août 2003**

Une société américaine (Delaware) a été constituée en 2000 en vue de renforcer la position d'achat de ses 15 actionnaires fondateurs, grâce à la mise en place d'un réseau électronique reliant les acheteurs et les fournisseurs du secteur auquel les actionnaires appartiennent. Par ailleurs, les actionnaires - acheteurs européens souscrivent à un abonnement annuel auprès d'une société irlandaise du groupe, pour l'utilisation de la plate-forme électronique ainsi que de la propriété intellectuelle. Les sociétés américaine et irlandaise sont conjointement propriétaires de ladite propriété intellectuelle.

Un centre de services belge est prévu dans la structure du groupe, afin d'assurer le support technique lié aux transactions effectuées sur la plate-forme électronique. Ce centre ne doit assumer qu'un minimum, voire aucun risque d'entreprise.

Sur la base des faits décrits ci-dessus et après avoir examiné les résultats d'une étude de prix de transfert, il a été décidé que le centre ne sera pas considéré comme consentant un avantage anormal ou bénévole si la refacturation des services rendus s'opère avec une marge bénéficiaire de 6% sur les coûts d'exploitation pour les trois premiers exercices comptables, et de 8% sur la même base pour les exercices comptables suivants.

Ce qui précède vaut pour autant que :

- les services rendus soient strictement limités à ceux décrits dans la demande ;
- les frais financiers supportés par le centre soient minimales ;

- les coûts qui incombent au centre et qui seraient supportés par d'autres sociétés du groupe soient pris en charge par le centre.

D'autre part, il est confirmé que le centre de services ne constituera pas un établissement stable belge de la société irlandaise, étant donné la nature auxiliaire et préparatoire des activités qu'il sera amené à accomplir.

La décision rendue vaut pour cinq exercices comptables à dater de la création du centre de services.

Régime spécial d'imposition des centres de distribution — Transfert de siège

nr. 300.050, 2 juin 2003

Le statut spécial de centre de distribution accordé à un établissement belge d'une société étrangère, n'est pas remis en cause lorsque le siège social de la société étrangère, ainsi que son siège de direction effective, sont transférés des Etats-Unis vers le Luxembourg, avec maintien de la personnalité juridique, et que les activités exercées par le centre demeurent inchangées.

Prolongation — Régime spécial d'imposition instauré en faveur des centres de distribution

nr. 300.000, 21 août 2003

Un centre de distribution demande la prolongation de son régime spécial d'imposition. La prolongation est accordée jusqu'au dernier jour de l'exercice qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2005, conformément aux conclusions du Conseil ECOFIN des 26 et 27 novembre 2000, pour autant que les activités exercées par le centre restent limitées à celles décrites dans la demande originale. Par ailleurs, il est précisé que les frais financiers supportés par le centre de distribution doivent être considérés comme des frais de fonctionnement, à refacturer à concurrence de 100% au moins aux entités bénéficiaires des services.

Régime spécial d'imposition des centres de services – Activités accessoires

nr. 300.085, 14 juillet 2003

Un centre de services ayant bénéficié d'une prolongation de son statut spécial, désire étendre ses activités à des activités accessoires complémentaires dans le domaine de la vente, de la logistique et de l'administration, et continuer à facturer ses frais de fonctionnement avec une marge bénéficiaire de 8%. Une réponse favorable est donnée à cette demande, à condition que l'élargissement des activités se limite à de simples services administratifs qui ne requièrent aucune intervention dans le processus de vente.

Centre de coordination – Reprise d'une créance – Activité autorisée

nr. 300.077, 18 juillet 2003

La décision confirme que la reprise par un centre de coordination d'une créance à long terme détenue par une société de son groupe sur un tiers, constitue une activité autorisée. D'autre part, il est confirmé que le prix fixé pour la cession de cette créance et pour la rémunération de la garantie octroyée par une autre société du groupe au centre de coordination, n'est pas générateur d'avantage anormal ou bénévole consenti au centre de coordination. Le résumé de la décision ne détaille cependant pas comment le prix susvisé est déterminé.

Centre de coordination – Activités non autorisées

nr. 300.071, 27 mai 2003

Un travailleur au service d'un centre de coordination doit effectuer une mission temporaire (3 à 6 mois) au profit d'un membre du groupe, impliquant des activités non autorisées.

Il a été décidé que l'agrément du centre de coordination n'est pas menacé, étant donné le caractère temporaire de la mission. Ceci vaut pour autant que les frais liés à la mission soient refacturés sans marge bénéficiaire au membre du groupe concerné.

Décisions portant sur divers impôts directs et indirects

- Demandes de décision ayant obtenu réponse

Droit d'usufruit sur un bien immobilier

nr. 300.081, 30 sept. 2003

Cette demande de décision anticipée porte sur une opération de démembrement de propriété d'un bien immobilier (appartement) entre le gérant d'une SPRL (20% en pleine propriété) et cette dernière (droit d'usufruit de 15 ans sur les 80% restants).

Un accord est donné sur la déductibilité à l'impôt des sociétés des frais annexes au crédit d'investissement contracté par la SPRL pour financer son acquisition (art 49 CIR 92), dans la mesure où ces frais se rapportent à l'acquisition du droit d'usufruit. Par ailleurs, la décision rendue rappelle les conditions à satisfaire par le gérant, qui a affecté l'appartement à son usage privé, afin que l'opération n'engendre pas dans son chef l'imposition d'un avantage de toute nature visé à l'article 32, aliéna 2, 2° CIR 92.

Enfin, il est admis que la valeur du droit d'usufruit dans le chef de la société soit fixée conformément aux dispositions prévues à l'article 47 §2 du code des droits d'enregistrement et que des amortissements soient pratiqués sur une durée de 15 ans.

Frais professionnels – Formation - Militaire

nr. 300.097, 18 juillet 2003

Durant la période de rendement, un contribuable démissionne de sa fonction de militaire pour exercer une autre activité professionnelle plus près de son domicile. Dans pareil cas, il est prévu par la loi qu'une partie des traitements perçus pendant la formation comme militaire, ainsi qu'une partie des frais de formation, soient remboursés à l'Etat.

La décision confirme que les remboursements à l'Etat peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles dans le chef du militaire démissionnaire. Cependant, lorsque l'application des frais professionnels forfaitaires visés à l'article 51 CIR92 est revendiquée, le remboursement est réputé compris dans ce forfait.

Provision – Pension complémentaire

nr. 300.026, 21 août 2003

La demande porte sur la possibilité de revendiquer l'exonération fiscale d'une provision constituée par une société en vue de couvrir un capital de pension complémentaire en faveur de son gérant (article 48 CIR92). Après avoir constaté que le capital de pension complémentaire respecte bien le prescrit de l'article 60, CIR92, le SPF Finances décide que l'exonération fiscale de la provision pour pension peut être admise, pour autant que la dotation soit étalée sur le nombre d'années encore à prester par le bénéficiaire et dans la mesure où elle est fixée en fonction de la valeur actualisée de la pension due à l'échéance.

Déductibilité des pertes – Succursale belge

Il a été confirmé que l'apurement des pertes enregistrées par une succursale belge d'une société de droit étranger par réduction de sa dette envers cette société, n'a aucune incidence sur la détermination du montant des revenus imposables de la succursale (article 235, 2°, CIR92), ni en matière de déduction des pertes (article 206, CIR92). En effet, sur le plan fiscal, la succursale belge n'est pas une entité juridique distincte de la société de droit étranger mais constitue un établissement stable au sens de la convention préventive de la double imposition. Le SPF Finances rappelle par ailleurs qu'il n'est pas compétent en matière d'application de la réglementation comptable.

Transfert du siège

**nr. 300.051,
27 mai 2003, voir aussi
300.050, 2 juin 2003**

Une société étrangère transfère son siège social et son siège de direction des Etats-Unis vers le Grand Duché de Luxembourg avec maintien de la personnalité juridique.

La décision confirme qu'aucun bénéfice ne doit être attribué à la succursale belge de cette société étrangère pour ce qui concerne les activités exercées par sa maison-mère, pour autant que les activités exercées par la succursale demeurent inchangées.

TVA — Location d'un immeuble par nature

nr. 300.116, 21 août 2003

Une SPRL met à la disposition exclusive d'une autre SPRL un garage entièrement équipé situé à l'adresse de la première SPRL. Selon la décision rendue, l'opération considérée est qualifiée de location d'immeuble par nature exemptée de TVA. L'attention est toutefois attirée sur le fait que l'opération n'est pas exemptée dans la mesure où l'immeuble par nature donné en location est garni de biens meubles corporels ou d'immeubles par destination.

Médecins-radiologues – Prestations dans une clinique – Période imposable

nr. 300.087, 18 juillet 2003

Deux médecins-radiologues exercent leur profession sous la forme d'une SPRL. Selon la convention de coopération qui lie la société aux deux médecins, une rémunération est allouée à la société en contrepartie des prestations. Il est demandé si la SPRL peut appliquer le principe de taxation des profits en vigueur en matière d'impôts des personnes physiques, c'est-à-dire reprendre ces rémunérations en compte uniquement au moment de leur perception.

La réponse rendue dans la décision fut négative. Une SPRL est soumise à l'application des dispositions relatives aux impôts des sociétés. En conséquence, les rémunérations non encore perçues par les médecins en contre-partie de leurs prestations doivent apparaître sous la forme de créances dans les comptes de la société et subir leur régime d'imposition, indépendamment de la date de leur paiement.

Emphytéose — Canon — Net present value**nr. 300.078, 18 juillet 2003**

Un contrat d'emphytéose portant sur un bien immobilier est conclu entre une société et une autorité publique pour une période de 30 ans contre paiement d'un canon annuel indexé. Le donneur d'emphytéose souhaite, pour des raisons spécifiques et clairement volontaires, céder ses droits futurs à une société tierce. Celle-ci lui paiera immédiatement le montant de la valeur actuelle des canons futurs, escompté à un taux déterminé. Les autres dispositions, de même que les obligations du donneur d'emphytéose resteront inchangées. Le montant total des canons visés sera versé par la société tierce sur un compte bancaire bloqué au profit du donneur d'emphytéose qui pourra en disposer après transcription d'un acte authentique de reconnaissance / acquittement dans le registre prévu à cette fin au bureau de conservation des hypothèques.

Une demande a été introduite en ce qui concerne le traitement fiscal du paiement décrit ci-dessus. Il a été estimé que le montant total de la « net present value » des canons doit être considéré comme un bénéfice de l'exercice comptable au cours duquel ledit montant est mis à disposition du donneur d'emphytéose via un compte bancaire. En d'autres termes, une taxation du montant en question étalée sur la durée restant à courir du contrat d'emphytéose initial n'est pas admise.

Il est précisé qu'en droit fiscal, aucun principe général n'existe selon lequel il conviendrait de prendre en compte la réalité économique qui s'écarterait de la réalité issue de la convention entre les parties et dont ces dernières ont accepté toutes les conséquences.

Emphytéose**nr. 300.101, 18 juillet 2003**

Une ASBL projette d'accorder à une SPRL un droit d'emphytéose d'une durée de 27 ans sur les constructions et infrastructures de camping qu'elle possède. Au terme de l'emphytéose, lesdites constructions et infrastructures seront transférées par accession légale en pleine propriété à l'ASBL sans aucune indemnité, excepté la possibilité pour la SPRL d'exercer une option d'achat correspondant à la valeur économique résiduelle estimée par un expert externe. En reconnaissance du droit de propriété de l'ASBL, la SPRL est tenue de payer sur 27 ans une redevance anticipée et une redevance annuelle qui couvre la reconstitution d'environ 90% de la valeur de réalisation du bien au moment de la constitution de l'emphytéose.

Selon la décision rendue, l'opération envisagée est considérée comme un contrat de constitution d'un droit d'emphytéose soumis au droit d'enregistrement visé à l'article 83, aliéna 2 du code des droits d'enregistrement. Cette décision ne serait pas modifiée si, après la constitution de l'emphytéose, l'ASBL décidait de transférer ses droits aux actionnaires personnes physiques de la SPRL.

Période d'amortissement — Travaux d'une station service**nr. 300.098, 28 juillet 2003**

Conformément à l'article 61 CIR92, une SPRL désire amortir les travaux réalisés en vue de la mise en conformité de l'infrastructure d'une station service qu'elle exploite. Il a été décidé que la référence à la durée d'amortissement restant à courir pour les immobilisations bâties de la station service, pour déterminer la durée d'amortissement des nouvelles infrastructures est non pertinente. Pour ces dernières, une durée d'amortissement de 20 ans peut être acceptée.

■ Demandes de décisions jugées irrecevables***Enregistrement comme entrepreneur***

nr. 300.080, 18 juillet 2003 Une demande de décision anticipée concernant l'application de la réglementation sur l'enregistrement comme entrepreneur a été considérée comme irrecevable. En effet, le SPF Finances n'est pas habilité à rendre une décision pour les demandes relatives aux dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée.

TVA – Leasing immobilier - Commune

nr. 300.119, 18 juillet 2003 La requête vise à obtenir une décision anticipée sur la qualification à donner à une opération de location financement d'immeuble entre entités communales. Cependant, il a été constaté que la problématique en cause fait l'objet d'une réclamation qui était à l'examen au moment où la demande a été introduite. Cette demande a donc été jugée comme irrecevable.

Régime TVA – Prestations de services

nr. 300.061, 14 juillet 2003 D'une manière générale, les demandes qui ont trait à des situations ou des opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur, sont exclues du champ d'application du système des décisions anticipées.

En conséquence, la demande de décision anticipée qui concerne le régime TVA applicable aux prestations de services effectuées par une société est jugée comme étant irrecevable, dans la mesure où cette demande porte sur des prestations de services antérieures à la requête. En outre, un dossier en tous points similaires a déjà été examiné par l'administration sous l'ancien régime de décisions anticipées.

colophon

Comité de rédaction:R. Lassaux (conseil fiscal), B. Mariscal (conseil fiscal, Deloitte). **Coordination:** Marie Demblon. La rédaction veille toujours à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne sauraient toutefois engager sa responsabilité. 'Actualités fiscales' est une publication des Editions Kluwer. **Editeur responsable:**Daniel Lefebvre, Avenue Louise 326 boîte 56, B-1050 Bruxelles. **Service clientèle:**tél. 0800 168 68 (appel gratuit), fax 02 300 30 03, e-mail: customer@editionskluwer.be, url: www.editionskluwer.be. © 2004 Wolters Kluwer Belgique. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.