

SOMMAIRE

- p. 1/ Quand les plus-values sur actions d'une société propre sont-elles imposables ?
- p. 6/ TVA – Services traiteur – 6 %, 12 %, 21 %
- p. 9/ Amendes, accroissements et cotisations spéciales : sursis *or not* sursis ?

Quand les plus-values sur actions d'une société propre sont-elles imposables ?

Une modification de la loi concernant les plus-values sur actions a été évoquée pendant les négociations en vue de la formation du nouveau gouvernement fédéral. Elle n'est finalement pas reprise dans l'accord gouvernemental. La plus-value qu'un chef d'entreprise réalise lorsqu'il cède des actions de sa société propre peut toutefois être imposable en vertu du texte de loi actuel. Quand est-ce le cas et comment le fisc et la jurisprudence voient-ils les choses en cette année 2014 ?

Plus-values internes et externes sur actions de la société propre

Actions d'une société propre

Par « société propre », nous entendons une société dont les personnes qui sont gérants ou administrateurs, éventuellement de façon indirecte via une société de gestion, possèdent également la majorité des actions.

Appartenant généralement au patrimoine privé

Les actions d'une société propre qui sont détenues par des personnes physiques appartiennent presque toujours au patrimoine privé.

Il n'existe que deux situations dans lesquelles les actions d'une société propre appartiennent au patrimoine professionnel de l'actionnaire :

- lorsqu'en plus de l'entreprise exploitée par sa société, l'actionnaire a une activité professionnelle indépendante distincte et que soit il a acquis les actions dans le cadre de cette activité professionnelle et les a comptabilisées comme éléments de l'actif, soit il a déduit en frais professionnels des réductions de valeur sur les actions¹. Cette situation est très exceptionnelle.
- lorsque l'actionnaire a acquis les actions en échange de l'apport exonéré de sa société unipersonnelle. Les actions sont alors réputées fiscale-

¹ Art. 41 CIR 1992.

ment se subroger aux actifs apportés ; autrement dit, elles sont considérées comme des actifs professionnels².

Plus-values internes et externes

Par plus-values « internes » sur actions, nous entendons les plus-values que les dirigeants d'entreprises réalisent lorsqu'ils vendent les actions de la société dans laquelle leur entreprise est logée - appelée société opérationnelle ou société d'exploitation - soit à une autre société propre, soit à une autre société dont ils détiennent la majorité des actions. La société qui achète les actions est généralement un holding, c'est-à-dire une société ayant comme seule activité ou comme activité principale la détention d'actions. Cette société holding est éventuellement aussi administrateur ou gérant de la société opérationnelle ou assure la gestion de la société opérationnelle sur la base d'un contrat de gestion.

Les plus-values externes sont les plus-values sur actions qui sont réalisées par la vente des actions à un cessionnaire (ou à sa société), à un tiers à part entière ou au(x) successeur(s) familial(-aux), généralement les enfants.

A mi-chemin entre ces deux catégories de plus-values, il existe également des plus-values qu'on pourrait appeler les plus-values quasi-internes. Il s'agit des plus-values sur actions de la société propre qui sont réalisées lors de la cession de ces actions à titre onéreux à une société des successeurs familiaux, alors que le cédant des actions possède lui aussi des actions de la société absorbante.

Imposition comme revenus divers

Pas des revenus mobiliers

Les plus-values qui sont réalisées lors de la vente d'actions ne constituent pas des revenus mobiliers, sauf si l'acheteur des actions est la société elle-même, autrement dit dans le cas d'achat d'actions propres³.

Normalement pas des revenus professionnels

Lorsque les actions d'une société propre font partie du patrimoine privé, ce qui est presque toujours le cas, comme énoncé précédemment, les plus-values sur ces actions ne constituent pas des revenus professionnels.

Les plus-values sont par contre imposées au titre de revenus professionnels dans les deux situations dans lesquelles les actions font partie du patrimoine professionnel. L'imposition se fait aux taux progressifs ou à un taux distinct de 16,5%⁴, majoré des centimes additionnels communaux⁵, lorsque les actions ont été affectées plus de cinq ans à l'exercice de l'activité professionnelle.

Si les actions appartiennent au patrimoine professionnel parce qu'elles ont été émises en échange de l'apport exonéré d'une société unipersonnelle, la plus-value imposable est identique à la différence entre le prix de vente des actions et la valeur fiscale que les actifs apportés avaient dans la société unipersonnelle. Ces actions sont censées avoir été affectées à l'exercice de l'activité professionnelle à partir de la date à laquelle les actifs apportés ont été ainsi affectés⁶.

Imposables comme revenus divers dans les deux cas

Les plus-values sur actions d'une société propre qui appartiennent au patrimoine privé peuvent être imposables comme revenus divers et ce, dans deux cas :

- si la cession des actions ne constitue pas une opération normale de la gestion d'un patrimoine privé;⁷
- si les actions font partie d'une « participation importante » et qu'elles sont transmises à une personne morale qui n'est pas établie dans l'EEE⁸.

Calcul de la plus-value imposable

La plus-value imposable est calculée selon les mêmes modalités dans les deux cas, à savoir la

² Art. 46, § 3 CIR 1992.

³ Art. 18, 2^{ter} CIR 1992.

⁴ Art. 171, 4^o a CIR 1992.

⁵ Art. 466 CIR 1992.

⁶ Art. 46 § 3 CIR 1992.

⁷ Art. 90, 9^o premier tiret CIR 1992.

⁸ Art. 90, 9^o deuxième tiret CIR 1992.

différence entre le prix reçu en rémunération des actions cédées (en espèces, en titres ou sous toute autre forme) et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis ces actions à titre onéreux⁹.

Exonération temporaire des plus-values qui sont réalisées à l'occasion d'une restructuration exonérée d'impôt

Dans les deux cas, les plus-values sont exonérées d'impôt si elles sont réalisées à l'occasion d'une fusion, d'une scission, de l'adoption d'une autre forme juridique, de l'apport dans une société résidente ou dans une société intra-européenne et à condition :

- que les actions soient échangées contre de nouvelles actions émises par la société bénéficiaire de l'apport avec éventuellement une soulte en espèces qui ne dépasse pas 10% de la valeur nominale;
- que la société bénéficiaire acquière au total plus de 50% des droits de vote dans la société dont les actions sont apportées ou, si elle dispose déjà d'une majorité des droits de vote, qu'elle accroisse sa participation;
- que l'opération n'ait pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude fiscale ou l'évasion fiscale¹⁰.

L'exonération n'est toutefois que temporaire. Les plus-values sont encore imposées lorsque les actions reçues en échange sont aliénées ou font l'objet d'un remboursement total ou partiel. La plus-value réalisée est égale à la différence entre la valeur réelle des actions reçues et la valeur d'acquisition des actions initialement détenues.

La cession n'est pas une opération normale de la gestion d'un patrimoine privé

Quand imposer en vertu de la loi ?

Les plus-values sont imposables si la cession des actions n'est pas une opération normale de la gestion du patrimoine privé.

La loi ne définit pas de critères sur la base desquels établir de manière univoque quand une cession d'actions est « normale » ou ne l'est pas. L'apprécia-

tion devra se faire au cas par cas. Les nombreuses décisions de la Commission de ruling, d'une part, et les nombreux arrêts et jugements, d'autre part, permettent toutefois de déduire des règles concernant ce que le fisc ou les cours et tribunaux qualifient d'opérations « non normales » et permettent ainsi de déterminer quand il y a un risque d'imposition.

Imposable à quel taux ?

Les plus-values sont imposables distinctement au taux de 33%¹¹, majoré des centimes additionnels communaux¹².

Quand imposer en vertu de la Commission de ruling ?

La Commission de ruling reçoit chaque année de nombreuses demandes de ruling concernant les plus-values sur actions. Ces rulings peuvent être consultés sur Fisconet¹³ et la Commission a publié en outre sur son site internet¹⁴ un « avis » général dans lequel elle explique sur la base de quelles directives elles évaluent les demandes de ruling. Cet avis concerne principalement les plus-values « internes », excepté dans le cas de la vente de ce que l'on appelle une société de liquidités¹⁵. L'avis a déjà été adapté à plusieurs reprises. La dernière version date du 28 novembre 2013¹⁶ et peut être synthétisée comme suit :

- la Commission de ruling confronte chaque demande de ruling aux critères que véhicule la jurisprudence et tient compte de l'évolution observée dans la jurisprudence¹⁷. Une liste de ces critères provenant de la jurisprudence est jointe à l'avis. Il s'agit notamment de l'existence ou de l'absence de motifs économiques, du caractère complexe de l'opération, du mode de financement, de la capacité de financement de la société acquéreuse;
- quiconque sollicite un ruling doit fournir des explications sur les liquidités excédentaires présentes dans la(les) société(s) opérationnelle(s) ainsi que motiver la nécessité de conserver les liquidités existantes et la destination projetée des

9 Art. 102 CIR 1992.

10 Art. 95 et 183bis CIR 1992.

11 Art. 171,1 a) CIR 1992.

12 Art. 466 CIR 1992.

13 www.fisconet.be.

14 www.ruling.be.

15 Une opération dont nous ne parlerons pas dans cet article.

16 <http://www.ruling.be/20131128-avis-plusvalues.pdf>.

17 Points 5-6 et 10-11 de l'avis.

liquidités excédentaires¹⁸. Car la cession des actions ne peut avoir pour but la distribution sans taxation de ces liquidités excédentaires présentes dans la société opérationnelle aux actionnaires initiaux. Les demandeurs peuvent éventuellement distribuer, avant la cession des actions, des dividendes correspondant aux liquidités excédentaires¹⁹;

- selon la Commission de ruling, une opération ultérieure telle qu'une réduction de capital ou une distribution de dividendes par les sociétés concernées peut être examinée à la lumière de la disposition générale anti-abus (réécrite en 2012) de l'article 344, § 1, CIR 1992²⁰;
- une différence importante entre cette version de l'avis et des versions précédentes réside dans le fait que la Commission de ruling n'attend plus des demandeurs qu'ils s'engagent pendant au moins trois ans à ne pas faire passer de réductions de capital, de dividendes plus élevés, de rémunérations de dirigeants plus élevées, etc. (non justifiés par des motifs économiques) de la société opérationnelle vers le holding et du holding vers les personnes physiques qui avaient cédé les actions au holding. Cette modification de l'avis présente un inconvénient. En principe, une personne qui avait reçu un ruling positif et avait donc respecté ce délai de stand still, pouvait après trois ans récupérer à titre privé sans taxation des fonds de la société opérationnelle via le holding, ce qui n'est plus le cas. Selon la Commission de ruling, même dans le cas de flux financiers vers des personnes privées qui ne surviendraient p.ex. que cinq ans après la cession des actions, le fisc pourrait encore imposer les plus-values sur base de la disposition anti-abus. A la différence du passé, pour que la plus-value reste exonérée, il ne suffit donc plus d'attendre trois ans avant de « toucher ». Et il devient encore plus important que des motifs non fiscaux justifient la cession des actions à un holding (propre), par exemple la poursuite ou la réorganisation de l'entreprise, que ce soit ou non dans le cadre d'une planification successorale.

Une demande de ruling n'est cependant pas obligatoire pour l'exonération de la plus-value. Le point de vue de la Commission de ruling n'a pas force de loi, de sorte que les cours et tribunaux

n'y sont pas liés²¹. Ce point de vue général n'est pas non plus une circulaire ou une instruction et n'est donc pas contraignant pour les fonctionnaires du service de taxation. Une personne qui ne demande pas de ruling concernant des plus-values sur actions, ne doit en principe pas se préoccuper de ce que la Commission de ruling en pense. C'est toutefois préférable dans la pratique, puisque les fonctionnaires du service de taxation se rallient généralement aux points de vue de la Commission de ruling.

Quand imposer en vertu de la jurisprudence ?

Les règles empiriques suivantes peuvent être déduites des arrêts et jugements relatifs à des plus-values « anormales » :

- les plus-values externes et quasi-internes sont rarement imposables. En principe, le nombre d'actions que le vendeur possédait avant la vente, le nombre d'actions qu'il vend, le prix des actions (tant qu'il est déterminé de manière objective) ou encore le montant de la plus-value sont sans importance ici²², tout comme le fait que les actions de la société absorbante soient entre les mains des enfants du dirigeant d'entreprise qui vend les actions²³. Est également sans importance le fait que le vendeur des actions ait été ce que l'on appelle un « dirigeant d'entreprises actif » durant les années précédant la vente, ce qui signifie que, par ses efforts, il a augmenté la valeur des actions²⁴. Enfin, l'indépendance de l'acheteur doit être appréciée au moment de la vente. Si après la vente des actions, le vendeur commence à travailler pour l'acheteur, que cela soit ou non dans les liens d'un contrat de travail, l'acheteur n'en devient pas pour autant une partie liée et cela ne fait pas de la plus-value une plus-value « interne »;²⁵
- la jurisprudence qualifie parfois les plus-values internes pures de non imposables²⁶, mais elle les considère parfois aussi comme imposables²⁷, cer-

18 Point 17 de l'avis.

19 Point 15 de l'avis.

20 Point 18 de l'avis.

21 Gand, 08.04.2008.

22 Anvers, 23.11.2010.

23 Anvers 28.06.2011, Liège, 15.12.2010, Trib. Gand, 05.02.2010.

24 Q. Parl. n° 609, Brotcorne, dd. 04.08.2009, Questions et réponses, Chambre, 2008-2009, n° 078, p. 40-42; Anvers, 23.11.2010; Bruxelles 27.09.2007; Trib. Anvers, 23.02.2011; Trib. Bruxelles, 16.02.2011.

25 Anvers 29.10.2013.

26 Mons, 15.04.2009, Gand 08.04.2008.

27 Trib. Bruxelles 17.01.2012, Hasselt 28.02.2007; Trib. Bruxelles 22.11.2006.

tainement si la cession des actions à un holding propre ne repose pas sur des motifs non fiscaux et que le (seul) but du contribuable est de sortir des fonds de la(des) société(s) opérationnelle(s) sans subir de taxation.

Cession à une personne morale en dehors de l'EEE dans le cas d'une participation importante

Quand imposer en vertu de la loi ?

Les plus-values sont imposables si les conditions suivantes sont remplies :

- il s'agit d'une cession à titre onéreux, c'est-à-dire une vente, un apport ou un échange. Les cessions résultant d'une succession ou une donation entre vifs ou par testament ne sont pas visées ;
- la cession se fait au bénéfice d'une personne morale, soit généralement une société, dont le siège n'est pas établi dans un Etat membre de l'Espace économique européen²⁸, p.ex. aux USA ;
- à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, le cédant (ou son auteur si le cessionnaire a hérité des actions ou les a reçues en donation) a possédé directement ou indirectement à lui seul ou avec son conjoint, ses descendants (= enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants), ascendants (= parents, grands-parents, arrière-grands-parents) et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclus (= frères et sœurs) plus de 25% des droits dans la société dont les actions sont cédées.

Quelques points importants par rapport à cette réglementation :

- la différence entre plus-values internes et externes est sans incidence dans le cadre de cette réglementation ;
- ces plus-values sont également imposables lorsqu'une seule action est vendue. La vente ne doit donc pas atteindre 25% des actions. En effet, la condition relative aux 25% ne porte pas sur les actions vendues mais sur les actions que le vendeur et sa famille avaient en leur possession avant la vente ;

- le délai de cinq ans doit être calculé de date à date ;
- par possession indirecte des actions, il faut entendre la possession des actions via une autre société. Si une famille possède, p.ex., 10% des actions de la société A et 30% des actions de la société B, qui possède elle-même 80% des actions de la société A, cette famille possède indirectement une participation de 24% dans la société A (= 80% x 30%). Au total, directement et indirectement, la famille possède donc 34% des actions de la société A et une plus-value réalisée sur la vente des actions de la société A par un membre de la famille sera imposable ;
- la loi prévoit une réglementation particulière pour lutter contre les montages de type « homme de paille ». Lorsque sur la période de 12 mois qui précède l'acquisition des actions par une personne morale établie en dehors de l'EEE, une ou plusieurs cessions ont eu lieu entre d'autres contribuables, les plus-values qui sont réalisées lors de chaque cession intervenue au cours de cette période, sont imposables si le premier cédant remplissait la condition relative à la participation minimale²⁹.

Imposables à quel taux ?

Les plus-values sont imposables distinctement à un taux de 16,5%³⁰, majoré des centimes additionnels communaux³¹.

Quand imposer en vertu de la jurisprudence ?

La jurisprudence relative à cette disposition est très maigre, à la fois parce que les conditions d'imposabilité sont décrites de manière très claire et parce que cette situation est plutôt exceptionnelle. Il est intéressant de signaler que dans un jugement, le juge a estimé que le fisc ne pouvait pas sur base de la disposition générale anti-abus requalifier une vente d'actions à une filiale belge en une vente directe à la société-mère américaine³². Ce jugement peut toutefois susciter deux réflexions. Premièrement, le juge statuerait peut-être différemment sur la base du texte actuel – datant de 2012 – de la disposition géné-

28 L'EEE se compose des Etats membres de l'UE plus l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein.

29 Art. 94 CIR 1992.

30 Art. 171, 4°, e CIR 1992.

31 Art. 466 CIR 1992.

32 Trib. Louvain, 23.12.2005.

rale anti-abus. Deuxièmement, le fisc ne dispose pas uniquement de la disposition anti-abus pour tout de même taxer une telle plus-value. Lorsque la société EEE est sans substance et n'existe en réalité que sur papier, le fisc pourrait considérer aussi que la vente des actions à une société EEE est simulée et la requalifier en une vente à sa société-mère non EEE.

Conclusion

Nous pouvons dire en résumé que les plus-values sur actions d'une société propre sont normalement exonérées lorsque les actions sont cédées à un cessionnaire autre qu'une personne morale établie en dehors de l'EEE et lorsque tant la cession des actions que les opérations ultérieures (distribu-

tions de dividendes, réductions de capital, ...) ne sont pas inspirées par des motivations (purement) fiscales. Il y a donc presque toujours exonération lorsqu'il s'agit de plus-values externes ou quasi-internes, mais aussi dans le cas de plus-values internes si la cession des actions à une société holding propre repose sur des motifs non fiscaux. Dans le cas de plus-values internes sans motif non fiscal valable justifiant la cession des actions, il y a de fortes chances que le fisc soumette la plus-value à taxation et obtienne gain de cause devant les tribunaux.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

TVA – Services traiteur – 6 %, 12 %, 21 %

Décision ET 100.714 du 26 juin 2014

1. Position du problème : quels taux ? 6 %, 12 % ou 21 % ? Livraison de biens ou prestation de services ?

1.1. Aliments

Lorsqu'un traiteur (ou un autre assujetti : alimentation générale, grande surface, ambulant, etc.) se contente de vendre de la nourriture, l'opération s'analyse en une livraison de produits alimentaires, normalement soumise à 6 % de TVA.

Toutefois, le taux normal de 21 % s'applique aux ventes de langoustes, homards, crabes, écrevisses, huîtres, caviar, etc. (A.R. n° 20, tableau A, rubrique III).

Par contre, selon les circonstances et conditions, l'opération posée par un assujetti traiteur, boucher, salon de consommation, etc. peut s'analyser en une prestation de services de restaurant ou de restauration (nourriture à consommer sur place).

Pareille prestation de services est taxable à 12 % sur les aliments servis et consommés sur place, les boissons restant taxables à 21 % (voir *infra* - A.R. n°20, tableau B, rubrique I).

1.2. Boissons

Les boissons peuvent entrer dans la catégorie des livraisons de biens. Elles sont alors taxées, selon leur nature, à 6 % (lait et boissons non alcoolisées) ou 21 % (A.R. n° 20, tableau A, rubriques IV et XII).

Selon les circonstances de la consommation, les mêmes boissons peuvent aussi constituer des prestations de services (boissons à consommer sur place).

Ces prestations sont alors soumises à 21 % de TVA (boissons alcoolisées ou non), dans les débits de boissons, les restaurants, les salons de consommation, les cafétérias, les buvettes, les cantines d'entreprises, les salles de mariages, etc.).

1.3. Conséquences

Pour les aliments, la distinction est fondamentale entre une livraison de biens, habituellement taxable à 6 %, et une prestation de services de restaurant ou de restauration, soumise à 12 % de TVA.

Il en est de même pour les boissons qui ne sont plus soumises à 6 % en tant que livraison de biens mais deviennent soumises au taux de 21 % comme prestation de services de boissons à consommer sur place.

Les conséquences ne se limitent pas aux taux de TVA. En effet, d'autres obligations peuvent aussi y être liées (délivrance ou non d'une note-reçu TVA, utilisation obligatoire ou facultative d'une caisse enregistreuse HORECA, etc.).

Nous vous livrons la quintessence de cette décision. Elle s'inscrit dans le cadre de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (affaires jointes C-497/09, C-499/09 et C-502/09, du 10 mars 2011).

2. Prestation de services ou livraison de biens?

2.1. Principe

Selon la jurisprudence européenne, lorsqu'un traiteur à domicile se borne à livrer des plats standardisés, sans autre élément de prestation de services supplémentaire, ou lorsque d'autres circonstances particulières démontrent que la livraison des plats représente l'élément prédominant d'une opération, nous sommes en présence d'une livraison de biens.

En dehors de ces circonstances strictes, les activités de traiteur à domicile constituent des prestations de services de restaurant ou de restauration.

La décision analysée précise que doivent notamment être considérées comme des prestations de services de restaurant ou de restauration et non comme des livraisons de biens :

- la fourniture de plats préparés qui s'accompagne d'un service à table (restaurants traditionnels ou autres, brasseries, etc.);
- la fourniture de plats préparés avec mise à disposition d'une infrastructure (tables, chaises,

assiettes, couverts, verres, etc.) suffisante pour en permettre la consommation sur place (restauration rapide ou en libre-service);

- la fourniture de plats préparés avec l'une ou l'autre intervention matérielle chez le client (préparation des plats sur place, service, fourniture d'assiettes, de couverts, de verres, etc.).

Par rapport à la troisième situation (plats préparés avec une intervention matérielle chez le client), lorsque l'intervention matérielle est réalisée par une personne physique ou morale, autre que la personne qui fournit les repas, cette fourniture de repas est en principe qualifiée de livraison de biens.

Il ne faudrait toutefois pas perdre de vue l'article 1er, § 10, du CTVA, relatif aux pratiques abusives. Il pourrait trouver à s'appliquer, entre autres, lorsque ces deux personnes sont liées (actionnariat, contrôle, etc.), auquel cas la fourniture de repas pourrait alors être qualifiée de prestation de services. L'administration précise que ce serait notamment le cas lorsqu'une entreprise de traiteur créerait une filiale qui n'aurait d'autres activités que fournir le service, lorsque l'entreprise mère fournirait les plats préparés.

Pour rappel, les prestations de services de restaurant et de restauration sont passibles du taux de 12 %, à l'exclusion de la fourniture de boissons soumise à 21 %.

2.2. Restauration collective – entreprise de catering

En matière de restauration collective (ci-après «entreprise de catering»), le client met parfois à la disposition de l'entreprise de catering des locaux aménagés (cuisine, bureau, vestiaires, zone de stockage, etc.). Ledit client peut aussi prendre en charge certains frais périodiques (maintenance des équipements, électricité, eau chaude, nettoyage, etc.).

2.2.1. Première distinction – Livraison de biens – Mise à disposition onéreuse par le client

Lorsque l'entreprise de catering se contente de préparer les plats (même proportionnés et disposés sur un chariot de distribution chauffant), qui sont mis à disposition du client, lequel se charge lui-même

(ou son personnel) de les servir, l'administration admet, hors pratiques abusives évoquées *supra*, que l'opération soit qualifiée de livraison de biens, lorsque la mise à disposition de locaux et la prise en charge de frais visées ci-dessus sont effectuées à titre onéreux.

Les intéressés doivent alors en tirer toutes les conséquences sur le plan de l'application de la TVA, notamment en ce qui concerne la base d'imposition de la fourniture des repas et les éventuelles révisions de déduction dans le chef du client (essentiellement en cas de location immobilière exemptée par l'article 44, § 3, 2°, du CTVA).

2.2.2. Deuxième distinction – Prestation de services – Mise à disposition gratuite par le client

En revanche, lorsque les opérations précitées sont effectuées à titre gratuit, l'intervention de l'entreprise de catering doit être qualifiée de prestation de services.

Toutefois, l'administration admet que ces opérations ne constituent pas nécessairement un élément de la base d'imposition de la prestation de restauration collective, effectuée par l'entreprise de catering.

Ainsi, lorsque le bénéficiaire du service de restauration collective prend en charge les investissements relatifs aux cuisines, et certains frais périodiques relatifs à l'utilisation de ces cuisines, il s'agit de frais qui lui sont propres, mais qui sont relatifs à des biens ou services utilisés par l'entreprise de catering, afin d'accomplir la mission qui lui est confiée.

En tant que telle, la gratuité de la mise à disposition des locaux et de la prise en charge de certains frais y relatifs n'est alors pas de nature à influencer l'étendue du droit à déduction du client bénéficiaire du service de restauration.

2.2.3. Condition d'utilisation exclusive au profit du client

Cette analyse trouve à s'appliquer exclusivement, si, et dans la mesure où les locaux et les équipements mis à disposition, ainsi que les biens ou services fournis par le bénéficiaire des opérations de restauration collective, sont utilisés par l'entreprise

de catering pour l'exécution d'opérations au profit de ce client bénéficiaire.

Cette analyse ne peut donc pas s'appliquer lorsque les installations, et autres biens ou services fournis gratuitement, sont également utilisés par l'entreprise de catering, pour effectuer des prestations de services ou des livraisons de biens au profit d'autres clients.

Dans cette dernière hypothèse, la déduction de la TVA ayant grevé ces installations et autres biens ou services doit, dans le chef du client bénéficiaire des opérations de restauration collective, être limitée à due concurrence (application combinée des art. 45, § 1^{er}, et § 1^{er}, quinquies, CTVA).

Exemple

Un client bénéficiaire est un assujetti total à la TVA. Il met sa cuisine à la disposition d'une entreprise de catering, qui utilise celle-ci à 75 % pour fournir les repas aux membres du personnel du client bénéficiaire et à 25 % à destination de clients tiers.

Le client bénéficiaire ne peut déduire que 75 % de la TVA ayant grevé les frais relatifs à cette cuisine.

3. Entrée en vigueur

Cette décision devait initialement entrer en vigueur le 1^{er} octobre 2014. Mais comme l'application de cette décision est confrontée à des difficultés pratiques, l'entrée en vigueur a été postposée au 1^{er} janvier 2015. Et même après cette date, l'administration n'émettra aucune critique lorsque cette décision n'est pas appliquée à l'égard de contrats soumis à la réglementation concernant les marchés publics. Il faut donc satisfaire aux conditions suivantes :

- il s'agit d'un nouveau contrat signé avant le 1^{er} octobre 2014 ou de la prolongation d'un contrat existant conclue avant cette date ;
- le nouveau contrat ou la prolongation d'un contrat existant doit déjà avoir effet avant le 1^{er} janvier 2015.

Yvon COLSON
Collaborateur externe de l'IPCF

Amendes, accroissements et cotisations spéciales : sursis *or not* sursis ?

Depuis quelques années, nous constatons une amélioration des garanties procédurales offertes au contribuable qui se voit infliger des sanctions fiscales onéreuses.

Naguère, les cours et tribunaux se montraient peu réceptifs aux arguments des plaideurs, désireux de minimiser les amendes, accroissements et autres punitions infligées aux contribuables fraudeurs ou négligents. La plupart des juridictions justifiaient cette intransigeance par l'absence de disposition de droit interne prévoyant la réduction des montants fixés par le fisc, à l'issue du contrôle fiscal du contribuable.

Il aura fallu que la Cour européenne des Droits de l'Homme prononce plusieurs arrêts devenus célèbres pour que nos juridictions nationales infléchissent leur position et reconnaissent que certaines sanctions fiscales, par leur ampleur ou leur caractère non indemnitaire, présentent un caractère pénal, autorisant alors le contribuable à invoquer, devant les juridictions fiscales, la protection offerte par la Convention européenne des Droits de l'Homme à tout justiciable poursuivi devant une juridiction répressive.

Depuis lors, la situation des justiciables continue – notamment à l'initiative de la Cour constitutionnelle – à s'améliorer, ce qui justifie de s'y intéresser à nouveau¹.

I. Contrôle de pleine juridiction à l'égard des amendes fiscales à caractère pénal

1. L'administration fiscale dispose, dans l'exercice des missions de contrôle et d'imposition qui lui incombent en vertu de la loi, de multiples moyens de pression et de sanction.

Les infractions aux dispositions des différents codes fiscaux et lois d'exécution peuvent donner lieu, en fonction de leur importance et de l'intention de leur auteur, à des peines de prison ou d'amende strictement pénale, mais également à des accroissements et amendes proportionnelles ou non.

Par le passé, de nombreuses voix se sont élevées contre l'absence de possibilité de contrôle, par les juridictions judiciaires, des sanctions infligées par les agents du fisc, agissant comme juges et parties.

En effet, nonobstant leur qualification de sanctions fiscales, les accroissements et amendes présentaient un caractère répressif, ouvrant au contribuable poursuivi le droit de faire valoir les garanties offertes par la Convention européenne des Droits de l'Homme (principalement en son article 6) et, notamment, du droit de faire valoir ses observations devant un tribunal indépendant et impartial.

Il en résultait des discriminations importantes, selon que le contribuable faisait valoir ses droits dans le cadre d'un recours fiscal ou se défendait, devant une juridiction répressive, suite à des infractions à la loi fiscale.

Ces dernières années, il a pu être observé une évolution jurisprudentielle bienvenue de la plupart des cours et tribunaux, au regard des positions adoptées désormais par la Cour constitutionnelle ou la Cour de cassation.

2. Qu'il s'agisse d'infractions au Code des impôts sur le revenu ou au Code TVA – des développements similaires étant constatés en matière de droits d'enregistrement ou de succession, il n'est plus guère contesté que le juge saisi d'un recours du contribuable peut exercer un contrôle de pleine juridiction des sanctions infligées audit contribuable.

A l'heure actuelle, ce contrôle s'applique aux amendes fixes et proportionnelles en matière d'impôt sur le revenu ou de TVA, mais également

¹ Pour un précédent commentaire sur l'application de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, voy. O. Robijns, De l'obligation de collaborer au droit de se taire, Pacioli, n° 310 du 3 janvier 2011.

aux accroissements d'impôt et aux cotisations spéciales sur commissions secrètes, quoiqu'en ce qui concerne ces dernières, l'unanimité ne soit pas (encore?) de mise au sein des magistrats, quant au caractère pénal de cette sanction (voir point **III**).

3. Le contrôle de pleine juridiction implique que « le juge auquel il est demandé de contrôler une sanction administrative à caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, d'examiner la légalité de cette sanction et il peut, plus particulièrement, examiner si cette sanction est conciliable avec les conditions impératives des conventions internationales et du droit interne, y compris les principes généraux du droit ; ce droit de contrôle doit permettre notamment au juge d'examiner si la sanction n'est pas disproportionnée à l'infraction de sorte qu'il peut examiner si l'administration pouvait raisonnablement infliger une amende administrative d'une telle importance. (...) Le juge peut ainsi tenir compte spécialement de la gravité de l'infraction, du taux des sanctions déjà infligées et de la manière dont il a été statué dans des affaires similaires, mais il doit tenir compte à cet égard de la mesure dans laquelle l'administration elle-même était liée par rapport à la sanction »².

Autrement dit, le juge saisi du recours d'un contribuable à l'encontre d'une sanction pénale ne peut, en principe, réduire celle-ci en-deçà du minimum légal, ni fonder sa décision sur de purs motifs d'opportunité.

En effet, ce droit de contrôle n'implique pas que le juge puisse supprimer ou réduire une amende sur base d'une appréciation subjective de ce qu'il estime raisonnable, pour de simples raisons d'opportunité et contre les règles légales³.

4. Toutefois, l'Administration peut réduire ou remettre une amende sur base de l'Arrêté du Régent de 1831, avec pour conséquence que celle-ci soit finalement inférieure au minimum prévu par la loi. Dans ce cadre, l'Administration peut faire preuve de mansuétude pour des motifs d'opportunité.

Selon le Tribunal de première instance de Liège⁴, « le juge doit pouvoir disposer du même pouvoir que celui de l'administration. (...) » et « même si l'article 6

de la C.E.D.H. n'impose formellement pas un tel pouvoir juridictionnel d'opportunité sur les amendes, il résulte du droit constitutionnel belge que, à partir du moment où le législateur reconnaît un pouvoir d'opportunité sur les amendes fiscales à une autorité quelconque, le juge doit pouvoir prétendre au même pouvoir d'opportunité et de réformation puisque, dans le plein régime de la séparation des pouvoirs, c'est de toute façon le juge qui aurait dû en disposer ».

Après avoir constaté que « se fondant sur cet arrêté du Régent, le pouvoir de modulation de l'administration en matière d'amendes fiscales ne connaît donc pas de limites », le Tribunal en conclut qu'il « résulte de ces considérations et du principe d'équivalence qui s'en dégage que le Tribunal doit disposer des mêmes pouvoirs d'appréciation que ceux dont dispose l'administration fiscale, en ce compris les pouvoirs de remise pour des raisons d'opportunité et d'équité, au moins à partir du moment où l'administration fiscale a disposé de tels pouvoirs dans le cas d'espèce ».

Nous approuvons cette thèse, à laquelle nous souhaitons un prompt et uniforme développement.

En effet, il nous paraît injustifiable que l'Administration dispose d'un droit de « grâce » exorbitant, non soumis à la censure des cours et tribunaux.

II. Droit au sursis

1. Devant une juridiction pénale, une condamnation peut être assortie, dans les conditions fixées par la loi, d'un sursis. Cela signifie que la sanction ne sera effectivement appliquée qu'en cas de nouvelle condamnation dans le délai fixé par le juge.

Or, en matière de TVA, des amendes proportionnelles similaires peuvent être infligées, tantôt par l'Administration, tantôt par le tribunal correctionnel.

Il en résulte une différence de traitement difficilement justifiable entre les assujettis, selon qu'ils doivent se présenter face à un fonctionnaire fiscal ou à un juge.

2. Cette discrimination n'a pas échappé à la Cour constitutionnelle, qui l'a fustigée dans plusieurs arrêts récents⁵.

² Cass. 16 février 2007, www.fiscalnet.be.

³ Cass. 15 mars 2012, www.fiscalnet.be.

⁴ Jugement du 24 mai 2012, www.fiscalnet.be.

⁵ Voy. notamment les arrêts du 6 novembre 2008 et 21 février 2013, www.fiscalnet.be.

La Cour constitutionnelle précise que l'inconstitutionnalité des dispositions en cause (à savoir, respectivement, l'article 70, § 1^{er} et l'article 70, § 2 du Code TVA, visant des amendes proportionnelles) « n'a toutefois pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi ».

La Cour n'indique toutefois pas quel sort le juge doit réserver au dossier, lorsque les conditions énoncées ci-avant ne sont pas rencontrées, autrement dit lorsqu'il estime que les conditions pour l'octroi d'un sursis paraissent réunies.

En tout état de cause, une modification législative rapide paraît indispensable⁶.

A défaut, la responsabilité de l'Etat belge, en sa qualité de pouvoir législatif, se trouve engagée, à nos yeux. En effet, dans l'état actuel des choses, le contribuable est – à tout le moins – privé d'une chance d'obtenir un sursis devant les juridictions fiscales, ce qui peut donner lieu à indemnisation.

3. La problématique du sursis n'est pas réservée à la matière de la TVA.

En effet, un récent arrêt de la Cour constitutionnelle⁷ juge que les accroissements d'impôt sont des amendes à caractère pénal, de sorte que le juge doit pouvoir octroyer un sursis au contribuable à qui de tels accroissements sont infligés.

Compte tenu de la teneur et de la nature de cet arrêt (dit « de réponse immédiate », la question de l'assimilation des accroissements d'impôt aux amendes pénales n'appelant, selon la Cour, pas de débat), il nous semble que des développements similaires suivront pour d'autres sanctions fiscales que comporte la loi fiscale belge.

4. Assez étrangement, le raisonnement de la Cour constitutionnelle ne s'étend pas à la mesure de suspension du prononcé (qui se différencie principale-

ment du sursis en ce que la condamnation n'apparaît pas au casier judiciaire « public » du condamné).

Ce même arrêt du 27 mars 2014 motive l'impossibilité pour le juge fiscal d'accorder la suspension du prononcé par le fait qu'une « telle mesure n'est pas conciliable avec une procédure qui ne se déroule pas devant une juridiction pénale. En effet, la décision que rend le tribunal de première instance ne consiste pas à prononcer une condamnation à une amende, mais à contrôler la décision administrative qui l'inflige », ce en quoi la suspension du prononcé ne se différencie cependant pas, selon nous, du sursis, conçu initialement pour s'appliquer devant les juridictions répressives.

III. Quid de la cotisation spéciale sur commissions secrètes ?

La cotisation spéciale sur commissions secrètes constitue vraisemblablement l'un des sujets les plus commentés en fiscalité.

Son caractère exorbitant la place parmi les armes les plus redoutées par les contribuables et leurs conseillers fiscaux et entraîne une fronde manifeste devant les tribunaux.

L'importance de la sanction, nonobstant sa déductibilité fiscale dans le chef du contribuable, paraît justifier qu'elle soit considérée comme une sanction pénale.

Dans son arrêt du 11 janvier 2007⁸, la Cour constitutionnelle estimait qu' « il apparaît plus précisément que la cotisation spéciale frappant les commissions secrètes présente non seulement un caractère dissuasif mais entend également compenser la perte résultant pour le Trésor de la fraude à l'impôt des personnes physiques et aux cotisations de sécurité sociale ».

La Cour de cassation a prononcé, le 10 septembre 2010, un arrêt dont la portée a suscité nombre de questions, en décidant que « dans la mesure où la cotisation spéciale sur les commissions secrètes tend à indemniser la perte de l'impôt et des cotisations sociales, elle n'a pas de caractère pénal et l'article 6 de

⁶ voy. O. Robijns, Amendes fiscales à caractère pénal et sursis: suite, mais pas fin!, Hebdo Fiscalnet du 17 mai 2014.

⁷ Arrêt du 27 mars 2014, www.fiscalnet.be.

⁸ Publié notamment sur www.fiscalnet.be.

la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales n'est pas applicable»⁹.

Se fondant sur cet arrêt, la Cour d'appel de Mons a estimé devoir décortiquer la cotisation spéciale pour en distinguer la partie indemnitare de la partie répressive, son raisonnement se fondant sur une interprétation fouillée des travaux parlementaires¹⁰.

Plus récemment¹¹, la Cour constitutionnelle a jugé que « depuis la modification législative du 30 mars 1994, il s'avère qu'outre cet objectif légitime, le législateur a voulu combattre la fraude, la cotisation distincte étant appliquée sans distinction à tout contribuable et visant entre autres à sanctionner le contribuable qui ne respecte pas ses obligations, afin d'éviter la récidive des infractions », de sorte qu'il « peut dès lors être admis que le juge a quo considère que la cotisation distincte prévue par l'article 219 du CIR 1992 présente, à tout le moins en partie, un caractère répressif et constitue une sanction de nature pénale au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme ».

En l'espèce, le jugement de renvoi interrogeant la Cour constitutionnelle a fait état du caractère pénal de la cotisation spéciale sur commissions secrètes, ce qu'a contesté le Conseil des Ministres devant la Cour, qui a finalement rejeté cet argument en décidant qu'il « n'y a cependant aucune raison de mettre en cause cette qualification ».

9 Sur cette question, voy. notamment O. Robijns, Cotisation spéciale sur commissions secrètes: un nouvel arrêt nourrit la réflexion, Hebdo Fiscalnet du 5 juillet 2014.

10 Arrêt du 20 février 2013, www.fiscalnet.be.

11 Arrêt du 6 juin 2014, www.fiscalnet.be.

Selon la Cour constitutionnelle, la cotisation spéciale sur commissions secrètes doit, comme les autres sanctions à caractère pénal et dans cette mesure, être soumise à un contrôle de pleine juridiction par les cours et tribunaux, si le contribuable le souhaite. En décider autrement viole le principe d'égalité et de non-discrimination.

Reste qu'il appartient au juge du fond de déterminer la proportion dans laquelle la cotisation spéciale présente un caractère indemnitare et répressif.

Conclusion

A n'en pas douter, les bouleversements de ces dernières années constituent autant d'avancées nécessaires, dans un Etat de droit.

S'il convient de s'en réjouir, nous ne pouvons tout de même occulter l'insécurité juridique importante résultant de l'absence d'initiative législative, en vue d'adapter la loi aux exigences supranationales ou aux nouvelles pratiques judiciaires, avec pour conséquence des différences de traitement subsistant à l'égard des contribuables, d'un tribunal à l'autre, voire d'un juge à l'autre.

La problématique du sursis justifie, à elle seule, que le législateur prenne le taureau par les cornes et régleme la matière, afin de déterminer les conditions et la durée du sursis en matière fiscale.

Olivier ROBIJNS

Avocat au Barreau de Liège

Spécialiste en droit des sociétés et en droit fiscal

Cabinet d'avocats HERVE