

PACIOLI



Avis 2009/9 de la CNC relatif à l'obligation d'acceptation des déchets d'équipements électriques et électroniques

Le 3 septembre 2009, la Commission des normes comptables publiait déjà son neuvième avis cette année⁽¹⁾. Elle a pour sujet le traitement comptable de la cotisation Recupel. Cette cotisation est appliquée depuis quelques années déjà, mais c'est aujourd'hui que la Commission clarifie les modalités de son traitement comptable dans son Avis 2009/9.

Dans ce document, la Commission ne se contente toutefois pas de prescrire le traitement comptable de la cotisation Recupel. Avant d'aborder la question des opérations comptables, elle commence par préciser les obligations des différents acteurs concernés, en l'espèce les organismes de gestion, le producteur/l'importateur et les entreprises de distribution. C'est seulement dans le troisième volet de son texte qu'elle s'attarde sur les opérations comptables incombant à chacune des parties prenantes. Dans les lignes qui suivent, nous commenterons les obligations comptables que doivent assumer, selon l'avis, le producteur/l'importateur et les entreprises de distribution⁽²⁾.

Équipements électriques et électroniques ménagers ou professionnels ?

Depuis le 1^{er} juillet 2001, il existe en Belgique une obligation d'accepter les déchets d'équipements électriques et électroniques. A l'exception des déchets d'équipements professionnels mis sur le marché au plus tard le

13 août 2005, la responsabilité de leur collecte et de leur traitement incombe aux producteurs ou aux importateurs qui mettent des équipements électriques et électroniques sur le marché en Belgique. Les producteurs ou les importateurs ont donc une obligation d'acceptation.

Tant la législation que l'Avis 2009/9 de la Commission opèrent, au sujet de l'obligation d'acceptation des déchets d'équipements électriques et électroniques, une distinction entre équipements utilisés par les ménages et équipements à usage professionnel. Pour déterminer la catégorie à laquelle appartient un équipement donné, il faut examiner sa nature et non la personne qui le met au rebut. La Commission donne ainsi l'exemple d'un ordinateur de bureau. Il aura toujours la qualification d'équipement ménager, que ce soit un particulier ou une entreprise qui le mette au rebut. D'ailleurs, d'après les dispositions de la loi, la plupart des équipements sont ménagers, à l'exception :

- des grandes installations industrielles non mobiles ;
- des équipements qui ne sont pas de nature ménagère ;
- des outils médicaux ;
- des distributeurs automatiques.

SOMMAIRE

- **Avis 2009/9 de la CNC relatif à l'obligation d'acceptation des déchets d'équipements électriques et électroniques** **1**
- **Location/sous-location : l'administration abuse-t-elle de la mesure anti-abus ?** **4**

(1) Avis 2009/9 du 11 mars 2009 concernant les implications comptables de l'obligation d'acceptation des déchets d'équipements électriques et électroniques. Texte à consulter sur http://www.cnc-cbn.be/FR/News/2009/FR_New03-09-2009.pdf.

(2) Le nombre d'organismes de gestion est petit. Concernant le traitement comptable dans le chef de ces organismes, nous renvoyons au texte original de l'Avis 2009/9.

Dans cet article, nous suivrons la classification adoptée par l'Avis 2009/9 de la CNC. Nous examinerons d'abord les équipements ménagers.

1. Équipements ménagers

Responsabilité des producteurs

Depuis le 1^{er} juillet 2001, il existe donc en Belgique une obligation d'acceptation des équipements électriques et électroniques mis au rebut dont, on l'a dit, les producteurs ou les importateurs en Belgique assument la responsabilité de la collecte et du traitement. Ils ont donc l'obligation d'accepter de reprendre les déchets de cette nature. S'agissant des équipements ménagers, outre leur reprise, il leur incombe également d'assurer l'organisation de leur traitement écologique, sans oublier qu'ils doivent le financer. Tout cela se fait généralement par l'entremise d'un organisme de gestion qui réunit des producteurs ou des importateurs sur la base du type de marchandises produites ou importées. Au total, on dénombre 7 organismes de gestion, eux-mêmes représentés au sein de l'ASBL Recupel.

Cotisation Recupel sur les équipements ménagers

Le financement de la collecte et du traitement s'opère au moyen de ce qu'il est convenu d'appeler la cotisation Recupel. Cette «cotisation» n'est donc pas une taxe ou une autre forme d'imposition, mais une participation aux frais des services prestés par l'organisme de gestion dans le cadre de l'obligation d'acceptation. L'organisme de gestion prend donc en charge le traitement des déchets d'équipements et est financé à cette fin par les producteurs et les importateurs sur la base de la cotisation Recupel. Le montant de celle-ci diffère d'un type d'équipement à l'autre et dépend du coût prévu pour la reprise et le traitement de ces équipements. On fera toutefois remarquer que ce montant est imputé sur la commercialisation de l'équipement et qu'en général, les producteurs/importateurs répercutent cette cotisation Recupel sur leurs clients, les entreprises de distribution, ce qui fait qu'en fin de compte, les producteurs ne supportent pas eux-mêmes la charge de la cotisation Recupel. Les entreprises de distribution répercutent à leur tour cette cotisation sur le consommateur final. De cette manière, c'est donc l'utilisateur final qui en supporte la charge.

La cotisation Recupel doit-elle figurer sur la facture?

En principe, la cotisation Recupel (des équipements ménagers) ne doit pas figurer sur la facture. Mais dans la pratique, les importateurs ou les producteurs la men-

tionnent lors de la vente aux distributeurs sur une ligne distincte de la facture. Comme signalé, les distributeurs répercuteront la cotisation sur le consommateur, sur l'utilisateur final. Ils doivent l'informer clairement du niveau de la cotisation, mais cela ne doit pas nécessairement se faire au moyen d'une mention spéciale sur la facture établie lors de la vente de l'équipement au consommateur. Cela peut tout aussi bien se faire en utilisant une affiche par exemple.

Déclaration dans le chef du producteur/ de l'importateur

Le financement des organismes de gestion repose sur les cotisations des producteurs/importateurs. Cette cotisation est déterminée en proportion de la part de marché que le producteur/l'importateur représente. Cette part de marché est déterminée sur la base de la déclaration trimestrielle que les organismes de gestion reçoivent (au plus tard le 20^e jour qui suit l'échéance du trimestre) des producteurs/importateurs. Cette déclaration mentionne les équipements électriques et électroniques mis sur le marché pendant le trimestre précédent et sert de base à la facture adressée (à la fin du mois du dépôt de la déclaration) par l'organisme de gestion au producteur/à l'importateur pour le traitement des déchets d'équipements. On remarquera que l'organisme de gestion a le droit de procéder à un recouvrement à l'issue d'une année calendrier. Ce recouvrement peut intervenir s'il apparaît que les cotisations des producteurs/importateurs, les réserves éventuelles et les rémunérations perçues pour les services prestés ne suffisent pas à couvrir les frais de l'organisme de gestion. Le cas échéant, le recouvrement sera effectué pour le 30 juin au plus tard de l'année suivant l'exercice visé.

Traitement comptable dans le chef du producteur/ de l'importateur

Comme indiqué, le producteur/l'importateur prévoira généralement sur ses factures de vente une ligne spéciale pour la cotisation Recupel répercutée. Dans ce cas, celle-ci peut aussi être comptabilisée dans un sous-compte du compte 700 Ventes et prestations de service. La CNC propose d'introduire le compte «70.. Cotisations obligation d'acceptation DEEE». Lors de la vente d'EEE aux entreprises de distribution, on passe dès lors les écritures suivantes :

400.	Clients
700.	à Ventes et prestations de service		...
70..	Cotisations obligation d'acceptation DEEE		...
451.	TVA à payer		...

La cotisation doit être comptabilisée de manière à faire clairement apparaître qu'elle est considérée comme une prestation de services. De manière générale, on peut dire que le taux de TVA applicable à la cotisation suit celui appliqué sur le bien.

Après le dépôt de sa déclaration trimestrielle, le producteur/l'importateur reçoit la facture de l'organisme de gestion sectoriel. Il porte la facture en compte comme suit :

61..	Services et biens divers	...	
411.	TVA à récupérer	...	
440.	à Fournisseurs		...

Si le producteur/l'importateur s'attend à un recouvrement – s'il a lieu, c'est au plus tard pour le 30 juin –, cela doit pouvoir être déduit de sa comptabilité. Les modalités de constatation de l'opération diffèrent en fonction du moment auquel les comptes annuels du producteur/de l'importateur sont arrêtés par son organe d'administration.

S'il est procédé à un recouvrement après que les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe d'administration, il y a lieu de constituer une provision :

6370	Provisions pour autres risques et charges : dotation	...	
163-165	à Provisions pour autres risques et charges		...

Lors de la réception de la facture du recouvrement, elle est comptabilisée comme ci-dessus et la provision précitée est utilisée.

S'il est procédé à un recouvrement avant que les comptes annuels ne soient arrêtés par l'organe d'administration, il ne faut pas constituer de provision, mais selon la CNC, le recouvrement peut être inscrit au titre de coût :

61...	Services et biens divers	...	
444.	à Factures à recevoir		...

Traitement comptable dans le chef de l'entreprise de distribution

Comme on a pu le lire ci-dessus, à l'achat des marchandises, l'entreprise de distribution ou le vendeur final se verra imputer la cotisation Recupel par le producteur, l'importateur ou le grossiste. Cette cotisation sera considérée comme des frais accessoires qui, au sens de l'article 36 A.R. C.Soc., constitue un élément du prix d'acquisition. Il s'agit donc de la comptabilisation d'un achat traditionnel de marchandises :

604.	Achats de marchandises	...	
411.	TVA à récupérer	...	
440.	à Fournisseurs		...

Lorsque le vendeur final vend les marchandises au consommateur, ces dernières sont vendues cotisation Recupel incluse. La cotisation fait donc partie intégrante du prix de vente. On remarquera que ce montant ne doit pas (plus) être mentionné séparément sur la facture. Par conséquent, les écritures à passer ne diffèrent pas de celles d'une vente traditionnelle :

400.	Clients	...	
700	à Ventes et prestations de service	...	
451.	TVA à payer		...

Traitement comptable dans le chef de l'utilisateur final

On notera que l'Avis 2009/9 ne fait pas mention de la comptabilisation de la facture d'achat d'équipements électriques ou électroniques dans le chef d'un titulaire de profession libérale. Mais il est évident que, lorsque l'utilisateur final est un tel titulaire, tout comme lors de l'achat dans le chef du distributeur, la cotisation Recupel doit recevoir la qualification de frais accessoires constitutifs du prix d'acquisition⁽³⁾. Nous inscrivons donc :

604.	Achats de marchandises	...	
411.	TVA à récupérer	...	
440.	à Fournisseurs		...

2. Equipements électriques et électroniques professionnels

Dans les pages précédentes, nous avons évoqué les recommandations de la Commission sur les obligations et le traitement comptable de la cotisation Recupel appliquée aux équipements électriques et électroniques ménagers. Dans la deuxième partie, nous allons examiner les obligations concernant les équipements professionnels. Comme on l'a signalé plus haut, dans la distinction entre équipement professionnel et équipement ménager, c'est la nature de l'équipement qui est déterminante et non la qualité de la personne qui le met au rebut.

Cotisation Recupel pour équipements professionnels

On doit établir une distinction entre les équipements mis sur le marché au plus tard le 13 août 2005 et ceux mis sur le marché après cette date.

(3) Nous renvoyons à Goeminne, S., 2002, «De recyclagebijdrage op elektronische toestellen : boekhoudkundige verwerking bij de eindgebruiker», *Accountancy Actualiteit*, 20^e an., n° 14, 16 août 2002, p. 6-8.

Si les équipements professionnels mis au rebut ont été mis sur le marché au plus tard le 13 août 2005, c'est l'utilisateur final qui supporte les frais de reprise et de traitement.

Quant aux équipements professionnels mis sur le marché après le 13 août 2005, leur traitement est régi par ce que l'on appelle la **responsabilité du producteur**. C'est au producteur/à l'importateur qu'il appartient de mettre en place un système de reprise et de traitement des équipements professionnels. L'ASBL Recupel a élaboré pour cela un concept sur mesure qui tient compte des caractéristiques propres des équipements professionnels mis au rebut. Après son adhésion et la signature de la convention d'adhésion, le producteur peut contacter un opérateur pour la collecte et le traitement des équipements dont il se défait. Cela s'effectue par l'intermédiaire de l'ASBL Recupel ou d'un organisme de gestion sectoriel. Attention, ces organisations ne fournissent qu'un service administratif. Elles n'assurent en aucun cas un quelconque financement ou soutien logistique dans le traitement. La cotisation Recupel que les acheteurs paient quand ils acquièrent un équipement professionnel, ce que l'on appelle parfois aussi la cotisation administrative, ne couvre en principe que ces frais administratifs alors que, dans le cas des équipements ménagers, le traitement était également inclus dans la cotisation. Les frais de reprise et de traitement des équipements professionnels mis au rebut sont à charge du producteur/de l'importateur. Eventuellement, il peut convenir (en négociant le prix de l'équipement neuf) que c'est l'utilisateur qui supportera ce coût.

Traitement comptable dans le chef du producteur/ de l'importateur

Nous avons déjà opéré la distinction entre les équipements professionnels désaffectés mis sur le marché au plus tard le 13 août 2005 et ceux mis sur le marché ultérieurement.

En ce qui concerne les équipements mis sur le marché au plus tard le 13 août 2005, c'est en principe l'utilisateur final qui supporte les frais de reprise et de traitement.

Mais il est possible que, lors de la vente, l'acheteur ait obtenu du producteur que ce soit lui qui prenne ces frais

à sa charge. Dans ce cas-là, le producteur/l'importateur constituera, en principe à partir de l'introduction de l'obligation d'acceptation, une provision destinée à couvrir les futurs frais estimés résultant de la reprise ultérieure:

6370	Provisions pour autres risques et charges: dotation	...	
163./165.	à Provisions pour autres risques et charges		...

Cette provision sera affectée au moment de la reprise et du démantèlement, donc au moment où le producteur/l'importateur supporte réellement les frais. Le coût de la reprise et du démantèlement est constaté comme suit:

61..	Services et marchandises diverses	...	
411.	TVA à récupérer	...	
440.	à Fournisseurs		...

L'écriture à passer lors de l'utilisation de la provision est alors la suivante:

163./165.	Provisions pour autres risques et charges	...	
6371	à Provisions pour autres risques et charges: utilisations et reprises (-)		...

Les écritures à passer pour les équipements mis sur le marché après le 13 août 2005 sont identiques aux précédentes. Le producteur ou l'importateur doit constituer une provision pour les frais qui seront engagés à raison de l'acceptation et du traitement des équipements mis au rebut. Mais à cela s'ajoute le paiement de la cotisation administrative au moment de la mise sur le marché de l'équipement professionnel:

61..	Services et biens divers	...	
411.	TVA à récupérer	...	
440.	à Fournisseurs		...

Ensuite, nous aboutissons à la même situation que celle décrite ci-dessus, dans laquelle il y a constitution d'une provision qui est reprise lorsque les frais sont effectivement engagés. On se reportera donc à ces écritures.

Sijjn GOEMINNE
Hogeschool Gent



Location/sous-location: l'administration abuse-t-elle de la mesure anti-abus?

1. Introduction

Dans un arrêt particulièrement intéressant, en raison de l'analyse qu'elle nous livre des notions de simulation et

de requalification (au sens de l'article 344, § 1^{er} du CIR), la Cour d'appel de Gand se prononce sur le mécanisme bien connu de location privée suivie de sous-location commerciale. Mesure phare de la lutte contre le choix de

la voie la moins imposée, l'article 344, § 1^{er} du CIR, qui autorise l'administration fiscale à considérer comme lui étant inopposable la qualification d'un ou de plusieurs acte(s) distinct(s) réalisant une même opération lorsque celle-ci pour but d'éviter l'impôt, a fait couler beaucoup d'encre et donna lieu à bien des tentatives souvent audacieuses, parfois désespérées, du fisc pour mettre à mal des constructions juridiques qu'elle ne pouvait appréhender autrement, en l'absence de simulation des parties.

Ces dernières années, l'article 344 du CIR a toutefois pris du plomb dans l'aile. En effet, l'examen de la jurisprudence récente révèle assez clairement que les cas d'application de cette disposition deviennent très rares.

Dans cet arrêt du 17 février 2009, la Cour d'appel de Gand vient à nouveau enterrer toute tentative de l'administration d'utiliser l'article 344 du CIR, l'administration étant une fois encore dans l'incapacité de requalifier les actes juridiques sans modifier les conséquences juridiques des actes requalifiés.

2. Les faits de l'affaire

Monsieur S.P. et son épouse disposent d'un immeuble à Maldegem et de deux immeubles à Eeklo, qu'ils choisissent de donner en location. Pour l'immeuble situé à Maldegem, ils signent le 25 janvier 1993 un contrat de bail à usage privé (durée de 9 ans) avec un certain Monsieur W.V., contrat autorisant ce dernier à sous-louer l'immeuble et à en modifier la destination. Le 1^{er} février 1993, Monsieur W.V. sous-loue donc l'immeuble pour une même durée de 9 ans à un marchand de journaux. Pour les deux immeubles d'Eeklo, des contrats de bail similaires sont également conclus, le 20 mars 1994, entre les époux S.P. et ce Monsieur W.V. De tels contrats de location prévoyant également la possibilité de sous-location, Monsieur W.V. choisit à nouveau un peu plus tard de sous-louer le premier immeuble à un salon de coiffure et le second immeuble à une société commerciale. L'administration voyant d'un très mauvais œil ces différentes opérations considère que les sous-locataires doivent être considérés en réalité comme de simples locataires et que tous les trois immeubles sont dès lors loués à des fins professionnelles, ce qui doit donner lieu à une taxation basée, non plus sur le revenu cadastral mais sur les loyers nets. L'administration ne se limite pas à invoquer la simulation mais dans son avis de rectification estime que l'article 344, § 1^{er} du CIR, est d'application en l'espèce. Le contrat de location ne lui est pas opposable, car la finalité du mécanisme mis en place par les contribuables, loin de répondre à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, est exclusivement de réduire la base imposable des époux S.P. Elle va donc requalifier les différents contrats (de location et de sous-location) en contrats de bail commercial. Les revenus immobiliers des époux se voient de la sorte portés au total à 333.332 BEF (8.263,08 EUR).

Les époux S.P. contestent bien évidemment cette position et invoquent, dans leur réclamation le respect des actes juridiques passés. Le directeur régional rejette la réclamation.

L'affaire est portée devant le Tribunal de première instance de Gand qui déclare leur recours non fondé. Appel est fait auprès de la Cour d'appel de Gand.

Après avoir logiquement écarté le premier argument des appelants du respect d'un soi-disant accord tacite (un contrôle fiscal ayant eu lieu précédemment mais, comme le signale la Cour, un tel accord mentionnait pourtant qu'il ne valait que pour les exercices contrôlés et non pour l'avenir), la Cour va, à la lumière des faits et après examen des clauses des conventions, vérifier minutieusement si la simulation est bien établie et si l'article 344, § 1^{er} du CIR est susceptible de s'appliquer au cas d'espèce et donner lieu à requalification.

3. L'absence de simulation

La Cour rappelle d'abord la célèbre jurisprudence Brepols en la matière puis signale que c'est l'administration qui a la charge de la preuve. Or celle-ci n'a pas réussi une telle démonstration. Car les faits que l'administration avance sont insuffisants à eux seuls pour convaincre le juge que les parties n'ont pas voulu respecter les conséquences juridiques des actes posés. Ainsi, par exemple, le fait que Monsieur S.P. ait décidé de mettre anticipativement fin à un contrat de bail commercial en cours pour l'un des immeubles d'Eeklo, puis ait loué ce même immeuble à un particulier qui le sous-loue ensuite au même commerçant qui avait reçu son renom, est certes troublant mais, dit la Cour, une telle opération relève de la liberté des parties. De même, poursuit la Cour, le fait que divers extraits de virements établis par l'un des sous-locataires soit accompagné de la mention « S.P. » (le propriétaire) et non « W.V. » (le locataire) ne prouve pas que l'intention ait été de payer directement le bailleur/propriétaire, comme le prétend le fisc, mais montre simplement qu'il s'agit d'un paiement pour un immeuble appartenant à Monsieur S.P. Enfin, le fait que les contrats de sous-location contiennent tous une disposition enjoignant le sous-locataire à prendre contact directement avec le bailleur principal/propriétaire et non le locataire, au cas où des travaux de réparation ou de rafraîchissement s'avèreraient nécessaires, ne prouve pas la simulation mais s'explique simplement pour des raisons pratiques car en définitive c'est le propriétaire qui devra assumer de tels frais.

4. L'article 344, § 1^{er} du CIR

La simulation écartée, reste la question de la validité d'une taxation fondée sur l'article 344 § 1^{er} du CIR. Les appelants souhaitent d'emblée écarter l'application de l'article 344, § 1^{er} du CIR au motif que celui-ci ne vise

que les opérations relevant de la sphère économique. Or une location d'immeubles par des particuliers est du domaine privé, allèguent les appelants: l'article 344, § 1^{er} ne viserait, si l'on se fonde sur l'exposé des motifs de la loi du 22 juillet 1993 qui a introduit cette disposition, que les «bénéfices et les profits» («winsten en baten»). La Cour d'appel rejette catégoriquement cette portée bien trop restrictive donnée à l'article 344, § 1^{er} du CIR car si les travaux parlementaires en français parlent bien de «bénéfices et profits», il faut plutôt se fonder sur la version néerlandaise du texte qui reprend les termes «winsten en voordeelen» (bénéfices et avantages). La notion d'«avantages» est celle qui doit être privilégiée et cette notion doit englober les revenus d'opérations immobilières en tous genres qui sont réalisés par des particuliers. L'article 344, § 1^{er} est donc en principe applicable.

Si l'article 344 du CIR est d'application possible, il ne l'est toutefois pas pour le contrat de location et le contrat de sous-location relatifs à l'immeuble de Maldegem et ce, pour une raison très simple: selon l'article 23 de loi du 22 juin 1993, l'article 344 du CIR s'applique qu'aux actes posés à partir du 1^{er} octobre 1993. Or, le contrat de location date du 25 janvier 1993 et le contrat de sous-location date du 3 février 1993. Ils sont donc antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi qui a instauré l'article 344, § 1^{er} du CIR.

Reste donc à savoir si l'article 344 trouve matière à s'appliquer pour les immeubles d'Eeklo. La Cour d'appel s'appuie ici sur les arrêts bien connus de la Cour de cassation du 4 novembre 2005 et du 22 novembre 2007 qui ont posé comme principe qu'aucune requalification n'est possible par l'administration lorsque les effets juridiques de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée ne sont pas similaires. Or, une rapide comparaison entre la qualification (location/sous-location) et la qualification (bail commercial) permet de conclure de conclure que les effets juridiques sont totalement différents selon l'une ou l'autre qualification. Les obligations des bailleurs et des locataires ne sont en rien semblables à celles qu'un locataire a vis-à-vis d'un sous-locataire. La Cour cite à titre d'exemple le fait que le sous-locataire ne dispose d'aucun recours direct contre le bailleur ce qui est en revanche le cas du locataire.

5. Le contexte dans lequel s'inscrit cet arrêt: les arrêts de la Cour de cassation du 4 novembre 2005 et du 22 novembre 2007

Cet arrêt que nous venons de commenter se situe dans le prolongement logique de deux grands arrêts de la Cour de cassation, l'un rendu dans le cadre des rachats d'actions propres, l'autre dans celui des «constructions usufruit».

Dans la première affaire, la Cour de cassation se penche sur la question de l'éventuelle requalification d'un rachat d'actions propres en une distribution de dividendes.

A la suite de la décision d'une assemblée générale extraordinaire, une S.A., au capital de 1.500.000 BEF représenté par 150 actions entièrement libérées, avait procédé au rachat de 10% de ses actions (soit 15 actions, pour un prix unitaire de 371.000 BEF, pour un total de 5.565.000 BEF) au moyen de réserves disponibles, puis avait annulé lesdites actions, de sorte que son capital, dont le montant était resté inchangé, n'était plus représenté que par 135 actions. Ainsi, 7 actions avaient été rachetées à chacun des deux premiers actionnaires qui en détenaient auparavant chacun 67, alors qu'une action fut rachetée au troisième et dernier actionnaire qui en détenait 16.

Pour le fisc, le prix du rachat des actions propres qui excède la partie du capital représenté par les actions rachetées (soit 5.565.000 BEF – 55.600 BEF = 5.509.400 BEF), consistait en une distribution ordinaire de dividendes.

Dès lors, elle «requalifia» l'opération, considérant que la décision de procéder par rachat d'actions plutôt que par distribution ordinaire de dividendes ne répondait pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique de la société, mais seulement à un «intérêt financier personnel» de ses actionnaires. Elle enrôla en conséquence un précompte mobilier de 25,75% calculé sur les 100/74,25e du montant payé par la S.A. La Cour d'appel de Liège, dans son arrêt du 10 septembre 2004, confirma la requalification opérée, ce qui amena la contribuable à introduire un pourvoi en cassation.

La Cour de cassation entend moins s'intéresser aux éléments de l'affaire qu'à rendre un véritable arrêt de principe, rappelant sans ambiguïtés les fondements de sa jurisprudence en matière de requalification.

La Cour introduit son arrêt en ces termes: «Attendu qu'il découle de ce texte, comme des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1993 qui introduit cette disposition dans le Code des impôts sur les revenus, que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et que celle-ci ne peut, partant, lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte».

La Cour relève ensuite, très justement, que l'arrêt attaqué de la Cour d'appel de Liège mentionne erronément que «l'article 344, § 1^{er} ne prévoit pas l'identité des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée ou fisc», avant de conclure «qu'en s'abstenant de vérifier si les effets juridiques de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée étaient similaires, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision de faire application de l'article 344, § 1^{er}».

Jusqu'à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 novembre 2007, l'administration avait toujours considéré que l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. était parfaitement applicable aux « constructions usufruit ». La requalification que l'administration entend généralement donner aux « constructions usufruit » est celle de la vente de la pleine propriété au dirigeant suivie du versement d'un loyer payé d'avance par la société (correspondant à un loyer estimé sur une durée égale à la durée de l'usufruit).

La Cour de cassation est venue confirmer un précédent arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand. Celle-ci a réformé entièrement un jugement du Tribunal de première instance de Bruges du 22 juin 2004⁽⁴⁾. Les faits (classiques) dont eut à connaître la juridiction de Bruges sont les suivants: un couple acquiert la nue-propriété d'un appartement, estimée à 20 % de sa valeur vénale, tandis que la société, dont les époux sont les seuls actionnaires et administrateurs, acquiert, pour une période de dix ans, l'usufruit dudit bien pour une valeur estimée à 80 % de la valeur vénale de l'appartement. Il est spécifiquement prévu, dans la convention, que l'usufruitier est en droit de procéder à des améliorations, lesquelles resteront acquises, à l'issue de l'usufruit, aux nus-propriétaires sans qu'ils ne doivent s'acquitter de la moindre indemnité. Excédée par les motifs qu'elle juge strictement fiscaux des contribuables et refusant d'admettre l'existence de besoins légitimes de caractère économique et financier, l'administration fiscale requalifie l'opération en une acquisition de la pleine propriété de l'immeuble par les époux, suivie d'une location pour dix ans à la société. Le tribunal de première instance de Bruges fait droit à l'argumentation soutenue par l'administration. Le tribunal considère que l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. est applicable à l'espèce, sans qu'il soit en outre nécessaire de faire droit à la demande des requérants de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle pour savoir si l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. n'était pas contraire aux principes constitutionnels d'égalité et de légalité⁽⁵⁾. Les besoins légitimes de nature économique avancés, à savoir la possibilité pour les dirigeants de minimiser leur risque économique personnel et de devenir pleins propriétaires, tout en limitant le montant investi, ne sont guère jugés convaincants. Le juge considère que, vu la courte durée de l'usufruit et « l'élasticité » du droit de propriété, les différences entre les formes juridiques de l'usufruit et celles du bail

peuvent être négligées. Comme on pouvait s'y attendre, ce jugement ne manqua pas de soulever de nombreuses critiques⁽⁶⁾. La Cour d'appel de Gand réforme cette décision, dans un arrêt fouillé et dont la portée nous semble importante. La Cour examine d'abord si l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. est susceptible de s'appliquer dans le cadre de constructions usufruit. Selon la cour, le dessein d'éviter l'impôt par la division de l'achat, ainsi que le fait que cette opération s'inscrive clairement dans un contexte économique qui excède toute forme de gestion de patrimoine privé, rendent l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. applicable en principe. Par ailleurs, la Cour ne voit pas en l'espèce de besoins légitimes de caractère économique ou financier qui puissent en principe échapper à la qualification juridique. Toutefois, la Cour estime qu'une condition de base manque clairement pour appliquer l'article 344, § 1^{er} du C.I.R.: pour que l'acte puisse faire l'objet d'une requalification, il faut que l'acte accompli puisse avoir plusieurs qualifications possibles⁽⁷⁾. Et cette requalification requiert que les conséquences de fait et de droit de l'opération réalisée soient respectées. Or, il n'est pas possible de requalifier l'acquisition d'un usufruit en une acquisition de la pleine propriété suivie d'une location, sans modifier les conséquences juridiques, en d'autres termes, sans toucher au contenu de l'opération. La Cour énonce que la location et l'usufruit sont des figures juridiques avec des droits et obligations différents. La Cour d'appel de Gand conclut donc que le Tribunal de première instance de Bruges a fait une application erronée de l'article 344, § 1^{er} du C.I.R. et qu'il convient de réformer totalement le jugement.

Cette décision de la Cour d'appel de Gand fut confirmée par la Cour de cassation qui, dans son arrêt du 22 novembre 2007 énonce que: « *Les juges d'appel ont constaté en fait que la requalification en location de la qualification d'usufruit choisie par les parties n'a pas les mêmes conséquences, que la relation de propriété a été fondamentalement modifiée et que la relation juridique entre le tiers vendeur et la société est également ignorée. Les juges d'appel ont décidé sur la base des considérations ci-dessus que les actes contestés ne pouvaient recevoir des qualifications différentes, si bien que l'article 344, § 1, du Code des impôts sur les revenus (1992) ne pouvait être appliqué. L'arrêt justifie ainsi sa décision en droit.* ».

(4) Civ. Bruges, 22 juin 2004, *Acc. & Fisc.*, 2004, n° 25, p. 5 et *T.F.R.*, 2006, n° 296, p. 163, note F. MARCK.

(5) La Cour constitutionnelle s'est prononcée sur cette question à trois reprises (C.A., 24 novembre 2004, n° 188, *M.B.*, 11 janvier 2005, p. 790; C.A., 2 février 2005, n° 26, *M.B.*, 10 novembre 2005, p. 1009 et C.A., 16 mars 2005 n° 60, *M.B.*, 12 avril 2005, p. 16.140) et a considéré que l'administration pouvait requalifier un acte juridique pour combattre l'évasion fiscale sur la base de l'article 344, § 1^{er} du C.I.R., sans qu'il y ait pour autant atteinte aux principes constitutionnels).

(6) Notamment G. POPPE, « Anti-misbruikbepaling is niet in strijd met de grondwet », *Acc. & Fisc.*, 2004, n° 42, p. 4 et 5; T. WUSTENBERGHS, « Het arbitragehof over artikel 344 § 1 WIB 1992: weinig nieuws onder de zon! », *A.F.T.*, 2005, n° 3, p. 2.

(7) Comme cela fut précisé, rappelle la Cour, dans les travaux préparatoires de l'article 344, § 1^{er} du C.I.R.

6. Conclusion

Les différents arrêts et jugements rendus ces dernières années ont-ils pour effet de mettre un terme à toute possibilité d'une requalification par le fisc? Toute tentative de requalification d'un acte juridique en un autre est désormais un exercice clairement voué à l'échec, pour la simple raison qu'il ne peut être fait abstraction des relations juridiques qui se sont nouées entre les parties qui ont posé ces actes juridiques.

Faut-il rappeler les différences notables qui permettent de distinguer la situation de l'usufruitier de celle du locataire? Le droit de l'usufruitier est un droit réel, alors que celui du locataire est un simple droit personnel. En contrepartie, l'obligation du locataire est personnelle alors que l'obligation de l'usufruitier est réelle et s'impose au nu-propriétaire et à tout possesseur ultérieur de la nue-propriété, conformément aux règles relatives à l'opposabilité aux tiers de droits réels.

Faut-il rappeler les différences juridiques qui demeurent entre la situation d'un locataire et celles d'un sous-locataire, entre une distribution de dividendes par une société et un rachat de ses propres actions?

On ne peut donc que se réjouir de cette jurisprudence qui clôt ainsi une période au cours de laquelle certains tribunaux avaient accepté, sans trop sourcilier, de telles requalifications juridiques.

Il nous semble en revanche que la preuve de la simulation offre bien plus d'opportunités pour le taxateur, à condition qu'il ne se limite pas (comme ce fut le cas dans l'affaire soumise à la Cour d'appel de Gand que nous venons d'examiner) à n'établir que de simple, présomptions ou des faits anodins ou périphériques mais qu'il démontre plutôt l'intention délibérée des parties ne pas respecter les conséquences juridiques des conventions conclues. Toutes les richesses et les facettes de la simulation ne sont, à notre estime (s'en plaindra-t-on?), pas suffisamment explorées par l'administration qui, quelquefois, s'obstine à imaginer d'impossibles requalifications fondées sur un article 344 du CIR à la portée pourtant si restreinte.

En guise de conclusion, il nous paraît intéressant d'épingler deux décisions qui, outre le fait qu'elles aboutissent à des conclusions diamétralement différentes, permettent d'appréhender la notion de simulation.

Dans ce jugement du Tribunal de première instance de Liège du 6 septembre 2001⁽⁸⁾, les arguments avancés pour invoquer la simulation étaient les suivants:

- il y a simultanéité des deux contrats (passés le même jour);
 - il y a identité des montants prévus de loyer;
 - il y a identité des occupants;
 - dans les deux contrats, une clause prévoyait que c'était le bailleur qui devait payer le précompte immobilier.
- Le juge n'a pas ici retenu la simulation car la liberté contractuelle n'interdit pas de conclure plusieurs contrats le même jour, les loyers sont payés (les conséquences du contrat sont acceptées) et les déclarations fiscales sont dûment remplies.

La Cour d'appel d'Anvers, dans son arrêt du 11 janvier 1999⁽⁹⁾, considère en revanche que la simulation est établie sur la base des éléments de faits suivants:

- les correspondances ont été envoyées directement par le bailleur au sous-locataire, une S.P.R.L. (en ce compris les mises en demeure pour défaut de paiement);
- la S.P.R.L. payait directement les loyers au bailleur et non au sous-locataire;
- les parties n'établissent pas avoir jamais exigé que leur locataire principal respecte les obligations accessoires mises à sa charge par le prétendu bail principal, dont par exemple l'obligation d'assurance.

Le juge d'appel, à bon escient, ne voit en réalité qu'un contrat de bail unique, les parties ne respectant pas les conséquences juridiques des contrats conclus.

On observera que c'est quelquefois dans des situations conflictuelles ou extrêmes (ici le non-paiement) que la simulation est révélée.

Pierre-François COPPENS
Juriste - Tax Manager (BDO-Lasne),
Maître de conférences à l'Ulg,
Chargé de cours aux FUCaM et à la Chambre belge
des comptables

(8) Civ. Liège, 6 septembre 2001, disponible sur fiscalnetfr.be.

(9) Anvers, 11 janvier 1999, *F.J.E.*, 1999, p. 334.