

SOMMAIRE

- p.1/ De l'obligation de collaboration au droit de se taire
- p.4/ La jurisprudence de cassation sur la requalification des intérêts. L'état de la situation après l'arrêt du 15 octobre 2010
- p.6/ TVA – vente d'une voiture automobile investie – quelle taxation ?

De l'obligation de collaboration au droit de se taire

I. Application de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'homme en droit fiscal

I.1. L'applicabilité de la Convention européenne des Droits de l'homme au droit fiscal (ci-après « CEDH »), et plus particulièrement de l'article 6 consacrant le droit à un procès équitable, a fait l'objet d'une intense controverse.^{1 2}

Naguère, la jurisprudence belge quasiment constante écartait l'application des dispositions protectrices issues de la Convention au motif, peu convaincant, que les mots « *droits et obligations en matière civile* » figurant à l'article 6 CEDH devaient s'interpréter strictement et ne couvraient pas le contentieux fiscal.³

I.2. Sous les coups de boutoirs de la Cour européenne des Droits de l'homme, la jurisprudence interne a considérablement évolué ces dernières années.

1 Pour un commentaire récent sur le sujet, voir O. Robijns, « Le droit à un procès équitable ou l'application de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'homme en matière de contestation d'impôt », *R.T.F.B.*, 2009, n° 16, p. 31 et s.

2 Dans le cadre de la présente étude, nous évoquerons essentiellement l'article 6.2 de la CEDH qui dispose que « *Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie* » et constitue le fondement légal du droit de se taire.

3 C. Cardijn, H. Depret et M. Loockx écrivaient, en 1992, que « *les arguments ne manquent pas pour contester l'interprétation aussi étroite du texte qui a abouti à l'élimination des questions fiscales* » (Procédure fiscale contentieuse, Bruxelles, Bruylant, Edition 1992, p. 473, n° 428). Face à la constance de la jurisprudence sur le sujet, ces mêmes auteurs considéraient « *très peu probable d'espérer un revirement de cette jurisprudence* » (*op. cit.*, p. 473, n° 428). Force est de constater que l'histoire leur a donné tort sur ce point.

Nos Cours et Tribunaux admettent désormais l'application de l'article 6 CEDH au droit fiscal pour autant que l'infraction puisse être qualifiée de pénale au sens de la Convention, cette qualification s'appréciant au regard de la nature de l'infraction ou de son degré de gravité,⁴ dès lors notamment que le « *caractère essentiellement punitif et dissuasif peut résulter du caractère disproportionné entre l'impôt éludé et l'amende fiscale infligée* ». ⁵

La notion de sanction à caractère pénal possède, en droit supranational, un caractère autonome et n'est donc pas influencée par la nomenclature nationale ou la classification retenue en droit interne.

I.3. En raison du caractère directement applicable de l'article 6 de la CEDH et de la hiérarchie des normes de droit, cette disposition peut être invoquée par tout contribuable faisant l'objet d'une procédure en Belgique, même à l'encontre d'une disposition de droit interne, le caractère d'ordre public du droit fiscal cédant le pas devant le caractère supranational de la disposition précitée.

4 Cf. notamment les arrêts Oztürk c. Allemagne du 21 février 1984, série A, n° 73, p. 21, § 49 et Bendenoun c. France du 24 février 1995, série A, n° 284, p. 20, § 47.

5 Voir, à ce sujet, I. Brévière, « Le contrôle judiciaire des amendes TVA depuis les derniers arrêts de la Cour d'arbitrage et de la Cour de cassation », *Pacioli*, n° 66 du 15 décembre 1999.

II. Obligation de collaboration en droit fiscal

II.1. Les différents codes et lois régissant la matière fiscale érigent en principe fondamental l'obligation, pour le contribuable, de collaborer aux enquêtes menées par l'administration fiscale, que ces investigations soient menées à son égard ou à l'égard de tiers, sans toutefois qu'en ce qui concerne ces derniers, le devoir de collaboration se mue en obligation générale de délation.⁶

Nous évoquerons principalement le devoir de collaboration s'imposant au contribuable faisant lui-même l'objet d'investigations fiscales. Certes, le tiers interpellé par l'administration fiscale encourt éventuellement une sanction à caractère pénal, mais il convient de rappeler que l'article 6 de la CEDH ne couvre que le droit de ne pas s'auto-incriminer.⁷

II.2. Le devoir de collaboration⁸ du contribuable implique que ce dernier doit, en principe :

- répondre à toute demande de renseignements de l'administration fiscale concernant l'application des impôts ou taxes dont elle est chargée d'assurer le paiement ;
- communiquer à l'administration les documents et livres souhaités par celle-ci ;
- laisser libre accès à ses locaux professionnels aux agents de l'administration fiscale.

L'absence de collaboration du contribuable peut entraîner une procédure de taxation d'office ainsi que des sanctions administratives et/ou pénales.

III. Evolution jurisprudentielle

III.1. La difficulté pour nos Cours et Tribunaux consiste à mettre en balance les obligations claires et précises de collaboration contenues dans les dispositions visées ci-dessus avec le droit absolu au silence de la personne suspectée d'une infraction pénale.

III.2. Nous l'avons écrit, le droit au silence n'a pas toujours été considéré comme applicable en droit fiscal⁹ et l'étendue exacte de ce droit ne fait pas nécessairement l'unanimité.

Encore récemment, le Tribunal de première instance de Mons considérait, suivi en cela par une partie de la doctrine, que « *durant la phase administrative, il n'existe pas de droit de se taire dans le chef du contribuable* », ce tribunal ajoutant que « *il n'est en droit de se taire que s'il s'agit pour l'administration de réunir les éléments nécessaires en vue du dépôt d'une plainte pénale, lorsqu'il est clairement soupçonné d'avoir commis une infraction* ».¹⁰

Dans deux décisions rendues en 2004 et 2006,¹¹ le Tribunal de première instance de Liège a considéré, pour sa part, que l'invocation par l'administration fiscale des dispositions de l'article 333 du Code des impôts sur le revenu et la notification d'indices de fraude suffisent à donner au dossier une connotation pénale permettant au contribuable d'invoquer le droit au silence, de sorte que l'administration ne peut infliger une amende en cas de refus de répondre.

Plus récemment, la Cour d'appel de Liège a prononcé deux arrêts consacrant le droit de se taire en réponse à une demande de renseignements, estimant que l'amende administrative infligée au contribuable en raison de son refus de répondre aux questions posées violait le droit au procès équitable instauré par l'article 6 de la CEDH et que ce même refus de répondre ne pouvait entraîner l'application d'une procédure de taxation d'office.¹²

Ces quelques décisions illustrent les deux grandes tendances actuelles de la jurisprudence sur le sujet.

IV. Tentative de synthèse et d'analyse critique

Compte tenu d'une jurisprudence encore divisée, il nous paraît utile de tenter de synthétiser l'état actuel de celle-ci au regard du principe du droit au silence.

IV.1. L'enjeu actuel n'est plus tant de savoir si le droit au silence s'applique au droit fiscal, la réponse étant assurément positive, que de connaître les limites à ce droit et les circonstances dans lesquelles il peut être invoqué.

IV.2. Nous pensons qu'une interprétation exacte du principe du droit au silence implique que celui-ci puisse, en droit de la procédure fiscale, être invoqué à tous les stades de la procédure et non seulement au cours de la phase judiciaire de celle-ci.

En effet, c'est au stade administratif que sont recueillis les éléments donnant lieu à taxation et, dans l'hypothèse où le dossier

6 Voir, à ce sujet, J.P. Bours, « Etendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in *C.U.P.*, Actualités en droit fiscal, n° 111, p. 78.

7 Voir, notamment, F. Kutry, « Le droit au silence, les investigations de l'administration fiscale et l'enquête pénale », *J.T.*, 2008, p. 386 et s.

8 Découlant notamment des articles 315 et s. du Code des impôts sur le revenu et des articles 61 et suivants du Code TVA, les codes des droits d'enregistrement, de succession et la réglementation sur les douanes et accises comportant des dispositions similaires.

9 C. Cardijn, H. Depret et M. Looockx écrivaient à cet égard qu'il leur paraissait « *très peu probable d'espérer un revirement de cette jurisprudence* » (*op. cit.*, p. 473, n° 428) déniaient au contribuable le droit d'invoquer les principes découlant de la CEDH.

10 Civ. Mons, 15 janvier 2008, rôle n° 04/2989/A, www.fiscalnet.be

11 Civ. Liège, 30 novembre 2004, rôle n° 01/5663/A, www.fiscalnet.be et Civ. Liège, 23 mars 2006, *Fiscologue*, 19 mai 2006.

12 Liège, 3 décembre 2008, rôle n° 2007/RG/1364, www.fiscalnet.be et 31 mars 2010, rôle n° 2008/RG/1012, www.fiscalnet.be

aboutit favorablement dès le stade de la réclamation, aucune procédure judiciaire *stricto sensu* n'a lieu.

Par conséquent, nous estimons ne pas pouvoir approuver la position stricte adoptée par le Tribunal de première instance de Mons et considérons que l'invocation du droit au silence ne se limite pas aux hypothèses où la procédure fiscale est conjointe à une procédure pénale, que cette dernière soit diligentée ou non par l'administration fiscale.

La jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'homme invite, du reste, à considérer que toute sanction administrative peut être considérée comme pénale, si elle répond aux critères retenus dans les différents arrêts prononcés sur cette question, de sorte que le droit au silence doit pouvoir être brandi par le contribuable menacé de sanctions prévues par les lois fiscales et non uniquement par le Code pénal.

Point n'est donc besoin d'une procédure pénale *stricto sensu* pour que s'applique l'article 6 de la Convention.

IV.3. Il nous semble donc légitime que le droit de se taire puisse être invoqué par le contribuable suite à la notification d'indices de fraude au sens de l'article 333 du Code des impôts sur le revenu, dès lors que la mise en œuvre de cette procédure n'est autorisée à l'administration que si celle-ci estime que des infractions ont été commises avec intention frauduleuse, ce qui justifie le recours à l'arsenal fiscal à caractère pénal, notamment en termes d'accroissements d'impôt.

Nous estimons que, dès que le contexte de l'enquête administrative démontre l'intention de l'administration d'infliger des sanctions à caractère pénal, les principes du droit au procès équitable trouvent leur place dans le déroulement de la procédure.

IV.4. Nous nous demandons toutefois si le droit de se taire peut être invoqué à l'égard de toute demande de renseignements, généralement quelconque, émanant d'une autorité fiscale. Il n'est pas aisé de répondre à cette question, puisque c'est à notre estime le contexte dans lequel se déroule l'enquête fiscale qui justifiera ou non l'application des principes généraux évoqués dans la présente étude, notamment le caractère éventuellement général et exhaustif de la demande de renseignements.¹³

13 S'il ne nous semble pas que le contribuable puisse s'opposer à une demande de renseignements précise, portant sur un point concret de sa déclaration ou faisant suite à une information précise dont dispose l'administration, il nous paraît que l'attitude de cette dernière consistant à adresser des demandes de renseignements tout à fait générales peut être combattue par l'invocation du droit au silence, lorsque les circonstances le permettent au regard de la notion de sanction à caractère pénal.

Nous pensons utile de rappeler que tout accroissement ou majoration d'impôt ne constitue pas nécessairement une sanction à caractère pénal.¹⁴

La Cour d'appel de Liège, dans son arrêt précité du 31 mars 2010, semble considérer qu'un refus de répondre à une demande de renseignements ne peut en aucun cas entraîner l'ouverture d'une procédure de taxation d'office, la Cour considérant que « *raisonner autrement reviendrait à vider le droit au silence garanti par les conventions internationales signées par la Belgique de toute substance* ». ¹⁵

Si une telle affirmation peut paraître téméraire de prime abord, il convient d'admettre qu'en pratique, les demandes de renseignements s'accompagnent d'un rappel des sanctions applicables en cas d'absence de réponse.¹⁶

L'on peut toutefois se demander si le recours à la taxation d'office constitue, en soi, l'application d'une sanction à caractère pénal, notamment lorsque l'administration n'inflige pas d'accroissement susceptible de revêtir un tel caractère.¹⁷

Ce ne paraît pas être la position adoptée par la Cour européenne des Droits de l'homme (¹⁸) qui ne semble pas voir dans l'article 6 de la CEDH un obstacle au devoir de collaboration du contribuable. Toutefois, la Cour n'admet pas que les informations qui seraient ainsi collectées par l'administration fiscale puissent être par ailleurs utilisées dans le cadre d'une procédure pénale *stricto sensu*.¹⁹

Plus fondamentalement, la position adoptée notamment par la Cour d'appel de Liège remet en cause l'ensemble du système de perception des impôts, lequel est fondé sur la participation plus ou moins volontaire du contribuable.

14 La jurisprudence admet généralement que le caractère pénal d'un accroissement ou majoration d'impôt est acquis lorsqu'il atteint ou excède 50 %, bien que la Cour Européenne des Droits de l'Homme ait pu considérer qu'un accroissement de 10 % peut avoir un caractère répressif.

15 Liège, 3 décembre 2008, *op. cit.*

16 En pratique, il est toujours fait état de la possibilité de recourir à la taxation d'office, moins souvent est-il fait mention des amendes administratives pouvant s'adjoindre à cette sanction de la taxation d'office.

17 Tel était le cas dans l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt prononcé le 31 mars 2010 par la Cour d'appel de Liège, sans que la Cour y voit un argument permettant d'écarter le droit au silence qu'avaient évoqué les contribuables.

18 Voir F. Kutly, *op. cit.*, évoquant les arrêts Allen c. Royaume Uni du 10 septembre 2002 (décision sur la recevabilité) et Rodriguez-Porto Perez c. Espagne du 22 mars 2005, cités en notes *sub* 8 et 11.

19 Arrêt Saunders c. Royaume Uni du 17 décembre 1996, cité par F. Kutly.

V. Conclusion

Nul doute que cette matière extrêmement vivante fera encore couler de l'encre au cours des prochaines années, tant les questions sont d'importance.

Dans ces circonstances, une intervention du législateur ne serait pas superflue afin de remédier à une situation d'insécurité

juridique préjudiciable aux contribuables confrontés à des législations contradictoires.

Olivier ROBIJNS
Avocat spécialiste en droit fiscal
Cabinet d'avocats HERVE

La jurisprudence de cassation sur la requalification des intérêts. L'état de la situation après l'arrêt du 15 octobre 2010

La requalification d'intérêts en dividendes

Que dit la loi ?

Conformément à l'article 18, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 1992, des intérêts payés par une société sont requalifiés en dividendes quand ces intérêts se rapportent à des « avances » et cela, dans la mesure où le taux d'intérêt appliqué à ces avances dépasse le taux du marché correspondant et/ou où les avances productives d'intérêt dépassent la somme des réserves taxées au début de la période imposable et le capital libéré à la fin de cette période.

Sur quoi porte la discussion ?

La loi définit une avance comme étant un « prêt d'argent consenti » (les obligations et titres similaires émis par appel public à l'épargne ne sont donc pas visés) à la société soit par un de ses actionnaires, soit par un de ses dirigeants (de la 1^{ère} catégorie, c.-à-d. un gérant, un administrateur ou un liquidateur, voir art. 32, alinéa 1^{er}, 1^o CIR 1992) ou par un parent (conjoint ou enfant mineur) d'un actionnaire ou d'un dirigeant (art. 18, al. 2 CIR 1992).

La discussion porte sur l'interprétation de cette notion de « prêt d'argent ». Il s'agit plus précisément de savoir si le solde créditeur du compte courant d'un actionnaire ou d'un dirigeant est un prêt d'argent. Assez vite après que le texte actuel de l'article 18, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 1992 ait été adopté, la doctrine a défendu la thèse d'une interprétation de la notion de « prêt d'argent » dans son sens civil, à savoir au sens des articles 1892 et 1895 du C. Civ. Il n'y a donc de prêt d'argent, au sens

civil de ce terme, que quand une personne remet une somme d'argent à une autre personne, avec l'obligation pour cette dernière de lui rembourser cette somme à une date convenue. Suivant cette thèse, il n'y a donc pas de prêt d'argent (ni donc de requalification d'intérêts possible) quand un actionnaire ou un dirigeant vend des biens (un immeuble, un goodwill, des actions, ...) à sa société en lui accordant un délai de paiement, et que cette dernière comptabilise le solde restant dû du prix de vente au crédit du compte courant qu'a l'actionnaire ou le dirigeant concerné en son sein.

La jurisprudence

Se fondant sur cette thèse, pas mal de contribuables ont estimé que le fisc avait indûment requalifié dans leur cas des intérêts ainsi actés en compte courant en dividendes, et ont attaqué l'imposition établie en justice. La jurisprudence des tribunaux de première instance et des cours d'appel n'était toutefois pas uniforme. Finalement, plusieurs affaires ont abouti devant la Cour de cassation, laquelle s'est prononcée entre-temps à quatre reprises déjà sur cette question.

Aperçu de la jurisprudence de la Cour de cassation

L'arrêt du 16 novembre 2006

Ce premier arrêt était défavorable au contribuable. La Cour de cassation avait estimé que la Cour d'appel de Liège avait décidé

à tort qu'une telle comptabilisation au compte courant n'était pas un prêt d'argent.

On ne pouvait toutefois pas déduire de cet arrêt de la Cour de cassation que celle-ci rejetait l'interprétation du terme « prêt d'argent » dans son sens civil. La Cour avait en effet seulement dit qu'un prêt d'argent *peut* aussi découler d'une comptabilisation au compte courant, mais pas qu'une inscription au compte courant est par définition un prêt d'argent (voir F. VANDEN HEEDE, « Requalification des intérêts sur le compte courant : fin du débat ? », *Pacioli*, 2008, n° 247, 3).

L'arrêt du 4 septembre 2009

Le deuxième arrêt de cassation a par contre été favorable au contribuable. La Cour y a affirmé expressément que la notion de prêt d'argent est à interpréter dans son sens civil. Une inscription au crédit du compte courant peut donc certes constituer un prêt d'argent (la Cour confirmant ainsi son précédent arrêt), mais pas nécessairement. La Cour d'appel avait, sur la base des faits qui lui étaient soumis, légalement considéré que la comptabilisation au compte courant d'un délai de paiement n'était pas un prêt d'argent.

L'arrêt du 20 mai 2010

Le troisième arrêt de cassation a aussi été favorable au contribuable. La Cour de cassation y a répété qu'une inscription au crédit du compte courant peut constituer un prêt d'argent, mais que ce n'est pas nécessairement le cas. Bien plus, dit la Cour, « un sursis de paiement total du prix d'achat accordé à l'acheteur d'un bien ne constitue, en principe, pas un prêt accordé par le vendeur à l'acheteur ». La Cour souligne toutefois le fait « qu'il appartient au juge du fond de qualifier le rapport contractuel et de considérer s'il y a eu un prêt d'argent déguisé sous le couvert du non-paiement d'une dette ».

L'arrêt du 15 octobre 2010

L'arrêt

L'arrêt de cassation le plus récent est à nouveau, comme le premier, défavorable au contribuable. Une bonne compréhension de sa teneur requiert une brève relation des faits qui le sous-tendent.

Un dirigeant avait vendu des actions à sa société et une clause du contrat de vente stipulait que leur prix de vente serait comptabilisé au compte courant du dirigeant vendeur, compte courant qui porterait intérêt au taux admis par la loi fiscale. Le fisc avait requalifié une partie des intérêts payés en dividendes et la Cour d'appel d'Anvers lui avait donné raison. La Cour d'appel

était certes d'accord, avec le contribuable, sur le fait que la clause du contrat de vente ne suffisait pas en soi à démontrer l'existence d'un prêt d'argent, mais a considéré que des éléments complémentaires prouvaient, avec cette clause, qu'un prêt d'argent était intervenu en l'espèce :

- aucun délai n'avait été prévu pour le paiement du prix de vente, ce qui indique que le dirigeant vendeur et la société acheteuse avaient l'intention de laisser le solde de ce prix pour une longue période à la disposition de ladite société ;
- la société avait acté le solde du prix de vente dans son bilan comme une dette à plus d'un an : au compte du passif 179000 ;
- elle avait acté les intérêts payés à son dirigeant sur le solde du prix restant dû à titre « d'intérêts dans le cadre d'un prêt pour des actions » (« interest lening aandelen ») au compte de charges 650520.

La Cour de cassation, dans son arrêt, dit tout d'abord, à nouveau, qu'un prêt d'argent peut découler d'une comptabilisation au compte courant, mais qu'une telle comptabilisation n'implique pas nécessairement l'existence d'un prêt d'argent. Elle ajoute toutefois que « la remise d'argent dans le cadre d'un prêt d'argent peut se réaliser par une novation », et que « les juges d'appel considèrent comme incontestable le fait que la volonté réelle des parties consistait, conjointement au transfert de propriété des parts vendues, à mettre le prix de vente immédiatement à la disposition de la société, à titre de prêt à intérêt ». Cette réelle volonté des parties, la Cour d'appel a pu la déduire des faits précités sans violer les dispositions légales invoquées par les contribuables, a admis enfin la Cour de cassation.

Commentaire

Selon nous, ce sont surtout la comptabilisation du délai de paiement à un compte de dettes à long terme (et non au compte courant, comme cela avait pourtant été convenu dans le contrat de vente) et l'intitulé du compte où les intérêts ont été actés (« interest lening aandelen ») qui ont fait que cet arrêt de cassation a tourné au détriment du contribuable. Ce faisant, les parties ont indiqué elles-mêmes qu'elles avaient converti le délai de paiement en un prêt d'argent, autrement dit qu'elles ont transformé la dette initiale qui trouvait son origine dans un délai de paiement en une dette issue d'un prêt d'argent.

Nous trouvons curieux que tant la Cour d'appel que la Cour de cassation considèrent l'absence de tout délai de paiement du prix de vente comme un élément révélateur de l'existence d'un prêt d'argent. En effet, comme il est précisément de l'essence même d'un prêt, aux yeux de la loi, que l'emprunteur s'oblige à rembourser la somme d'argent empruntée à l'échéance convenue (voir ci-dessus), c'est plutôt le contraire qui nous paraît être le cas.

Conclusion

La moitié des arrêts de cassation rendus sur la question de la requalification d'intérêts est en faveur du contribuable et l'autre moitié en faveur du fisc. Néanmoins, la jurisprudence de cassation est, selon nous, tout à fait conséquente.

En résumé, elle dit ceci :

- des intérêts calculés sur le solde créditeur d'un compte courant ne peuvent être requalifiés que si ce solde créditeur provient d'un prêt d'argent au sens civil du terme ;

- le fisc peut prouver que le solde créditeur du compte courant provient d'un prêt d'argent en démontrant : 1) soit que l'actionnaire ou le dirigeant a remis une somme d'argent à sa société (généralement par virement bancaire), somme que celle-ci doit lui rembourser, 2) soit que le délai de paiement constitue un prêt d'argent déguisé, p.ex. quand la convention de vente est simulée, 3) soit que les parties ont transformé par une novation la dette initiale résultant d'un délai de paiement en un prêt d'argent.

Felix Vanden Heede
Juriste fiscaliste

TVA – vente d'une voiture automobile investie – quelle taxation ?

1. Position du problème

Un assujetti achète une voiture automobile.

Ce véhicule est investi, en tout ou en partie, par une personne physique, dans son patrimoine professionnel d'assujetti avec droit à déduction de la taxe en amont.

Après usage, ce bien d'investissement est revendu sur le marché belge.

Quelle taxation doit subir cette dernière vente ?

Quelle influence génère la déduction initiale ?

La solution est-elle différente entre une personne physique et une personne morale ?

Le véhicule peut-il rentrer sous le régime de la taxation de la marge bénéficiaire dans le chef du marchand qui acquiert cette voiture ?

Ces interrogations taraudent plus d'un praticien. Nous éclairons ces aspects.

Ce choix n'appartient qu'aux seules personnes physiques. En effet, elles seules connaissent deux patrimoines distincts : le patrimoine privé et le patrimoine professionnel.

En d'autres termes, la dépense d'investissement peut connaître l'affectation patrimoniale économique suivante : totale, partielle ou nulle.

L'affectation totale au patrimoine économique implique que rien n'est affecté au patrimoine privé. Une affectation partielle au patrimoine professionnel signifie que le surplus est destiné au patrimoine privé. Une affectation nulle au patrimoine de l'assujetti équivaut à une affectation totale à son patrimoine privé.

Insistons particulièrement sur le fait que **seule l'affectation au patrimoine économique** est retenue pour dégager la solution à donner lors de la vente ultérieure de cet investissement.

2. Affectation au patrimoine professionnel : critère déterminant

2.1. Investissement dans le chef d'une personne physique et déductibilité correlative de la TVA

2.1.1. Notions

L'arrêt BAKCSI de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE – affaire C-415/98, dd. 08.03.2001) consacre le choix laissé à un assujetti, personne physique, d'intégrer ou non, tout ou partie d'un bien d'investissement, à son patrimoine économique avec droit à la déduction des taxes en amont.

Lorsque cette affectation patrimoniale est déterminée, la déduction de la taxe en amont en suit les conséquences. Il s'agit bien des conséquences consécutives de l'affectation au patrimoine professionnel de l'assujetti. Se référer à la déduction effectivement opérée lors de l'achat dudit bien d'investissement pour dégager l'affectation patrimoniale ne correspond pas au raisonnement.

Les exemples proposés visent un assujetti dont l'activité économique permet la déduction totale des taxes en amont, dans le respect des limitations en la matière. Ces illustrations sont étrangères aux assujettis mixtes et partiels.

Exemple 1

Un assujetti, personne physique, achète une voiture automobile neuve grevée de 21 % de T.V.A.

Cette voiture est affectée totalement au patrimoine économique ouvrant droit à la déduction des taxes en amont.

Toutes autres conditions réunies, selon la règle générale de l'article 45, § 2 du CTVA, la déduction doit être limitée à 10,5 %, à savoir le plafond de moitié, et ce indépendamment de l'affectation économique totale.

Exemple 2

Le même assujetti affecte la même voiture à son patrimoine professionnel à concurrence de 50 %.

La déduction est aussi limitée à la moitié de la taxe perçue lors de l'achat de la voiture automobile investie.

Dans cette circonstance, la déduction est de moitié. Elle correspond à l'affectation patrimoniale professionnelle.

Exemple 3

Le même assujetti affecte la même voiture à son patrimoine professionnel à concurrence de 20 %.

La déduction de la taxe en amont se limite à 20 % de la TVA grevant l'acquisition.

Comme dans l'exemple 2, l'affectation au patrimoine de l'assujetti correspond au droit à déduction.

Exemple 4

Le même assujetti affecte la même voiture en totalité à son patrimoine privé.

Aucune déduction ne peut être opérée sur l'achat de cette voiture neuve.

Exemple 5

Le même assujetti acquiert une voiture automobile d'occasion auprès d'un particulier.

L'affectation au patrimoine économique de l'assujetti est de 6/7. Etant donné qu'aucune TVA ne grève cet investissement, aucune taxe ne peut être portée en déduction sur ledit achat.

Exemple 6

Le même assujetti acquiert une voiture automobile sous le régime de la taxation de la marge bénéficiaire (art. 58, § 4 CTVA). Supposons une affectation patrimoniale professionnelle totale. Ce régime particulier de la taxation de la marge bénéficiaire prive l'assujetti de tout droit à déduction de la taxe en amont lors de l'achat.

Exemple 7

Le même assujetti recueille une voiture automobile en héritage et l'affecte totalement à son patrimoine d'assujetti.

Ici aussi, aucun droit à la déduction n'existe puisqu'aucune taxe ne vient grever ce véhicule lors de son entrée patrimoniale à cause de mort.

2.1.2. Appréciation de l'affectation économique dans le chef d'une personne physique assujettie avec droit à déduction

Pour ledit assujetti, personne physique, l'affectation au patrimoine professionnel s'apprécie notamment, par la valeur reprise dans la comptabilité (par rapport au prix d'acquisition) et les amortissements pratiqués (comptables et impôts directs).

Le montant repris dans la grille 83 de la déclaration périodique peut être un élément complémentaire d'appréciation.

Au risque de nous répéter, ce n'est donc pas la fraction retenue lors de l'exercice du droit à déduction qui détermine l'affectation au patrimoine économique.

Les exemples 1, 5, 6 et 7 illustrent ces aspects.

2.1.3. Vente ultérieure du bien d'investissement dans le chef d'une personne physique assujettie avec droit à déduction

2.1.3.1. Notions

Le régime TVA repose, entre autres, sur l'article 2 du CTVA, lequel précise que sont soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti **agissant en tant que tel**.

La formulation « agissant en tant que tel » a pour effet d'écarter de la perception de la TVA un assujetti qui agit en tant que personne privée.

C'est ainsi que, dans la mesure de l'affectation au patrimoine privé, la revente ultérieure du bien d'investissement ne peut pas entrer dans le champ d'application de la TVA, à due concurrence. Trois hypothèses doivent être ici envisagées, selon que l'affectation au patrimoine professionnel est totale, partielle ou nulle.

2.1.3.2. Affectation totale au patrimoine économique d'une personne physique assujettie avec droit à déduction

Pour un assujetti, personne physique, avec droit à la déduction des taxes en amont, une affectation entière au patrimoine professionnel a pour effet de placer entièrement l'opération de revente du bien d'investissement sous le régime de la TVA.

Ainsi, dans les exemples 1, 6 et 7, puisque l'affectation au patrimoine économique est totale, la vente ultérieure de la voiture investie doit être soumise en totalité à la TVA (assujetti agissant en tant que tel).

Ces diverses taxations ne sont en rien tributaires des déductions initiales opérées lors de l'achat, fussent-elles totales, limitées ou nulles.

Il en est ainsi, même dans l'hypothèse où des déductions auraient été opérées sur les dépenses engagées en vue de l'exploitation du véhicule dont question (voir 2.1.3.4.).

2.1.3.3. Affectation partielle au patrimoine économique d'une personne physique assujettie avec droit à déduction

Lors de la revente du bien d'investissement, cette personne physique est considérée comme assujetti « agissant en tant que tel » pour la quotité du bien d'investissement affectée à son patrimoine professionnel, et comme non assujetti pour le surplus affecté à son patrimoine privé.

Exemple

Une personne physique, assujettie à la TVA, avec droit à déduction, revend une voiture automobile affectée à son patrimoine professionnel à raison de 6/7.

Le prix obtenu lors de la revente du véhicule est soumis à la TVA à concurrence de 6/7. Le 1/7 restant est considéré être l'œuvre d'un particulier et échappe par conséquent à la TVA.

2.1.3.4. Affectation nulle au patrimoine économique d'une personne physique assujettie avec droit à déduction

La vente dudit véhicule échappe totalement à la perception de la TVA.

Comme déjà précisé, il est sans importance que l'assujetti vendeur ait pu bénéficier d'un droit à la déduction des taxes en amont sur les frais exposés en vue de l'exploitation du véhicule (carburant, entretien, réparation, etc.).

Exemple

Une voiture automobile est entièrement affectée au patrimoine privé d'une personne physique assujettie.

Ce véhicule est néanmoins utilisé dans le cadre de l'activité économique ouvrant droit à déduction. Par conséquent, l'assujetti, à bon droit, a pu opérer la déduction sur les frais de carburant, d'entretien, de réparation, etc. engagés pour les besoins de ladite activité d'assujetti (en règle, avec limitation au plafond de moitié prévu par l'art. 45, § 2 CTVA).

Le fait d'opérer une déduction des taxes en amont sur ce type de frais n'a pas pour effet de remettre en cause l'affectation patrimoniale privée donnée à l'origine. La revente ultérieure de ce bien

d'investissement échappe totalement à la perception de la TVA, le vendeur étant censé agir en dehors de son activité d'assujetti pour ladite revente.

2.1.3.5. Application du régime de la taxation de la marge bénéficiaire en cas de taxation partielle de la revente du bien d'investissement

En cas de revente par un marchand, d'un véhicule qu'il a acquis et qui n'a été soumis à la TVA qu'à concurrence de la quotité affectée au patrimoine professionnel de l'ancien propriétaire, la TVA doit être perçue sur la totalité du prix obtenu par ledit marchand lors de sa propre revente (application du régime normal).

Il ne peut donc être question de scinder le prix d'achat entre la partie privée (non soumise à TVA), et la partie professionnelle (soumise à la TVA), le régime de la taxation de la marge bénéficiaire n'étant en rien applicable à pareille voiture automobile d'occasion.

2.2. Investissement dans le chef d'une personne morale et déductibilité correlative de la TVA

Pour une personne morale, seul existe le patrimoine sociétaire. Par conséquent, le choix de l'affectation patrimoniale consacrée pour la personne physique n'appartient pas à la personne morale.

En d'autres termes, l'affectation est nécessairement en totalité au patrimoine économique de la société.

Il en résulte que, quelle que soit la déduction initiale lors de l'acquisition du bien d'investissement (totalité, limitation de moitié prévue par l'art. 45, § 2 CTVA pour les voitures automobiles, déduction nulle pour achat sous le régime de la taxation de la marge bénéficiaire ou auprès d'un particulier, etc.), toutes autres conditions réunies (assujetti collecteur de TVA avec droit à déduction, opération localisée en Belgique et non exemptée, etc.), la revente ultérieure du bien d'investissement par une personne morale doit impérativement être soumise à la TVA pour la totalité.

Yvon Colson
Expert TVA
Collaborateur externe