

SOMMAIRE

- p. 1/ La force majeure comme argument de recevabilité des recours tardifs
- p. 5/ Fusion par absorption d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité
- p. 8/ Les nouveaux formulaires de déclaration pour les sociétés sont disponibles !

La force majeure comme argument de recevabilité des recours tardifs

I. Introduction

Rares sont les professionnels du chiffre à ne pas avoir été confrontés à un problème de dépassement du délai ouvert pour contester par voie de réclamation ou de recours judiciaire une cotisation enrôlée à charge de l'un de leurs clients.

Parmi les causes invoquées pour justifier un retard, on retrouve généralement la maladie (du contribuable lui-même ou de son conseil), les défaillances de la poste, l'impossibilité d'accéder aux documents nécessaires à la motivation du recours ou encore la faute du mandataire chargé de le formaliser.

Après un rappel des principes gouvernant la recevabilité des recours fiscaux administratifs et judiciaires au regard du délai imparti pour les introduire, nous examinerons la manière dont la jurisprudence a analysé les motifs de justification avancés par les contribuables retardataires.

II. Nature des délais de recours

L'article 371 du CIR/92 impose au contribuable désireux de contester un impôt enrôlé à sa charge

de porter une réclamation devant le directeur des contributions directes de son ressort au plus tard 6 mois à compter du 3^{ème} jour ouvrable suivant la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

S'il entend ensuite contester par voie judiciaire la décision rendue par le directeur, le contribuable disposera de 3 mois à dater du 3^{ème} jour ouvrable suivant la notification de cette décision, en application des articles 53bis et 1385undecies du Code judiciaire.

Ces délais sont prescrits à peine de déchéance. A défaut de les respecter, le contribuable perd donc définitivement toute possibilité de pouvoir valablement contester l'impôt qui lui est réclamé. Cette prescription a pour corollaire que les délais concernés sont « préfix ».

Les délais préfix sont ceux qui « *concernent le droit d'action ; ils précèdent l'intentement du procès et s'écoulent inexorablement sauf cas de force majeure dûment prouvée* ». ¹ Ils ne peuvent être ni abrogés,

¹ G. DE LEVAL, *Eléments de procédure civile*, Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Larcier, Bruxelles, 2003, n° 41, p. 58.

ni prorogés, même de l'accord des parties.² Ils sont uniquement susceptibles d'être *prorogés* si l'existence d'un événement de *force majeure* est démontrée, ce qui suppose que cet événement soit survenu indépendamment de la volonté de celui qui s'en prévaut, qu'il n'ait pu ni le prévoir, ni le conjurer et qu'il ne soit pas la conséquence d'une négligence ou d'un défaut de précaution de sa part.³

III. Faute ou négligence du mandataire

La jurisprudence refuse en règle générale d'admettre en tant que cas de force majeure le comportement, éventuellement fautif, des mandataires de personnes physiques ou morales. Vis-à-vis des tiers et conformément aux principes régissant le contrat de mandat, le mandant répond en effet comme de lui-même du mandataire dont il fait le choix.⁴

Le contribuable ne trouvera donc pas de planche de salut à l'égard du fisc dans l'invocation d'une négligence de son comptable⁵ ou de son avocat⁶ pour justifier son retard. La rétention d'informations ou de documents par le mandataire, ne sont pas davantage admis au rang des événements de force majeure.⁷ Dans ce dernier cas, l'introduction d'un recours formé à titre conservatoire est à conseiller, étant entendu qu'il pourra être complété en cours de procédure.⁸

2 Article 50 du Code judiciaire.

3 Cass., 25 juin 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 1176; Cass., 9 octobre 1986, *Pas.*, 1987, I, p. 153; Cass., 8 janvier 1993, *F.J.F.*, n° 93/230; Cass., 4 juin 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 679 et *F.J.F.*, n° 98/261; Cass., 29 mai 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 856; Gand, 5 mai 1994, *T.G.R.*, 1994, p. 179; Anvers, 1^{er} octobre 1996, *F.J.F.*, 1996, p. 557; Civ. Bruges, 12 avril 2010, *L.R.B.* (sommaire de GABRIEL, P. et DE JONCKHEERE, M.), liv. 1, p. 76. Sur la notion de force majeure en matière fiscale, voyez aussi, E. VAN BRUSTEM, « Délai de réclamation – Prolongation. Fait de l'administration – Force majeure », note sous Cass., 24 mai 2002, *R.G.C.F.*, 2003, liv. 1, p. 24; I. BEHAEGHE, note sous Mons, 24 juillet 1990, *Cour. fisc.*, 1990, p. 549; J. VAN BESIEEN, « Prolongation de délais pour cause de force majeure », note sous Anvers, 26 juin 1995, *R.G.F.*, 1995, p. 390.

4 Cass., 22 avril 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 794.

5 Liège, 14 février 1990, *Bull. contr.*, 1992, p. 596; Anvers, 9 avril 1990, *Bull. contr.*, 1991, p. 1158.

6 On rappellera utilement que la requête contradictoire portant recours fiscal devant le tribunal de première instance doit, à peine de nullité, être signée par le contribuable lui-même ou son avocat. Le comptable, l'expert comptable ou le réviseur ne peuvent représenter leur client en justice, même s'ils sont dûment mandatés à cet effet.

7 Anvers, 17 novembre 1992, *F.J.F.*, 1993/169; Liège, 20 janvier 1992, *Bull. contr.*, 1995, p. 60.

8 Sans réserve, s'il s'agit d'une réclamation, et dans les limites de l'article 807 du Code judiciaire, s'il s'agit d'une procédure judiciaire.

De manière isolée, la cour d'appel d'Anvers a toutefois admis que la négligence de l'huissier de justice chargé du dépôt d'un recours fiscal « ancienne procédure » était un cas de force majeure, en l'absence de toute faute imputable au contribuable.⁹

IV. Maladie du contribuable

La maladie peut évidemment être admise comme circonstance de force majeure. Encore convient-il d'observer que l'argument est examiné de manière sévère et circonspecte par les juges fiscaux.

Pour être constitutive de force majeure, la pathologie doit avoir placé le contribuable dans un état le rendant *absolument incapable* de prendre conscience de la nécessité d'introduire une réclamation ou de l'introduire physiquement.

L'état dépressif d'un contribuable traité « en ambulatoire » et n'ayant pas fait obstacle à la poursuite de ses activités professionnelles a ainsi été jugé comme n'ayant pas pu le rendre totalement inapte à introduire une réclamation fiscale.¹⁰

Par contre, un état de déséquilibre psychique sévère¹¹, un accident grave de conduite suivi d'une hospitalisation en soins intensifs¹², de même qu'une incapacité totale¹³, ont été admis.

On rappellera en outre que la force majeure exige que l'évènement invoqué ait un caractère imprévisible et insurmontable. *Lorsque cela lui est possible*, le contribuable est dès lors tenu de prendre les mesures nécessaires au respect de ses obligations administratives, en recourant par exemple à l'assistance de membres de sa famille.

Une simple hospitalisation n'est donc pas *ipso facto* admise comme justification d'un recours tardif.¹⁴

9 Anvers, 22 mai 1979, *R.W.*, 1979-1980, p. 449, cité et brièvement commenté par C. CARDYN, H. R. DEPRET et M. LOOCKX in *Procédure fiscale contentieuse*, 3^e édition, Bruylant, Bruxelles, 1992 p. 234, note 118.

10 Mons, 9 mars 2001, disponible sur www.fisconet.fgov.be.

11 Bruxelles, 9 juin 1992, *F.J.F.*, 1993/18.

12 Bruxelles, 24 avril 1985, *F.J.F.*, 1986/89.

13 *A contrario*, Liège, 17 septembre 1997, *F.J.F.*, 1997/272; voyez aussi Liège, 5 juin 1985, *F.J.F.*, 1986/63 (invalidité à 100% provoquée par un zona) et Liège, 2 décembre 1992, *F.J.F.*, 1993/191 (réponse tardive à un avis de rectification justifiée par une incapacité totale).

14 Liège, 12 juin 1965, *Bull. contr.*, 1966, n° 434, p. 1384 (dans cette affaire, la durée de l'hospitalisation ne couvrait que très partiellement

Par contre, l'état dépressif grave d'un contribuable, totalement abandonné à son sort par son entourage et victime de manœuvres indécrites de sa famille, cachant ou détruisant sa correspondance pendant sa maladie, a été considéré comme constitutif de force majeure.¹⁵

V. Maladie du mandataire

Il arrive qu'un contribuable personne physique invoque avoir été dans l'impossibilité d'agir de par la maladie de son conseil. Une personne morale peut elle aussi se prévaloir d'arguments similaires lorsque son gérant ou administrateur délégué est souffrant.

Pour pouvoir constituer un cas de force majeure, la maladie (ou l'accident) du mandataire doit, en premier lieu, répondre aux mêmes critères que ceux examinés *supra* en ce qui concerne le contribuable lui-même.

Ensuite, il faut que l'évènement qui a frappé le mandataire ait placé le contribuable (mandant) lui-même dans une situation imprévisible et insurmontable le rendant absolument incapable d'agir dans le délai requis.

En pareille hypothèse, la force majeure doit donc être présente à un « double degré » (mandataire et mandant), ce qui n'est pas chose aisée à démontrer.

Ainsi, la maladie et l'alcoolisme de l'administrateur délégué et principal actionnaire d'une société n'ont pas été admis comme cause de justification valable d'un recours formé tardivement par cette société par la cour d'appel d'Anvers. Elle a estimé que l'impossibilité absolue d'agir n'était pas démontrée et que les conséquences de l'alcoolisme de l'intéressé auraient pu être prévenues ou évitées, eu égard à la nature de la pathologie.¹⁶

le début du délai de recours); Bruxelles, 8 décembre 1975, *Bull. contr.*, 1977, n° 553, p. 1485.

15 Anvers, 26 juin 1995, *R.G.F.*, 1995, p. 389, avec note de J. VAN BESIEN, « Prolongation de délais pour cause de force majeure », note sous Anvers, 26 juin 1995, *R.G.F.*, 1995, p. 390.

16 Anvers, 10 juin 1991, *Bull. contr.*, 1992, p. 2883. Dans le même sens, la cour d'appel de Gand a jugé que la maladie d'un gérant de société ne constituait pas un événement insurmontable, la société ayant la faculté de se faire assister d'un tiers (Gand, 7 février 2001, disponible sur www.fisconet.fgov.be). Voy. aussi Civ. Liège, 6 septembre 2005, *R.G.C.F.*, 2006, liv. 3-4, p. 181.

La jurisprudence est tout aussi sévère envers les mandataires « externes », tels le comptable ou l'avocat. Le contribuable doit s'assurer que son mandataire accomplit en temps utile les démarches dont il l'a chargé et, le cas échéant, suppléer sa carence.¹⁷

VI. Perte ou retard de courrier

Le contribuable est responsable du mode d'expédition du recours qu'il choisit. S'il s'en remet à la diligence des services postaux, il doit assumer les conséquences de leur retard éventuel.

Même en cas de grève¹⁸, le retard de courrier (recommandé ou non) n'est dès lors généralement pas considéré comme constitutif de force majeure.¹⁹

A notre connaissance, seule la cour d'appel d'Anvers a admis que la perte ou le retard de distribution d'un courrier recommandé relève de la force majeure, au motif que l'expéditeur a pu légitimement croire que le pli serait remis le lendemain au destinataire.²⁰

VII. Absence du domicile

Toute personne est responsable de son domicile. La correspondance qui lui y est adressée est supposée l'être valablement.

Si le contribuable quitte son domicile et sait (ou doit savoir) qu'il ne pourra de ce fait plus y prendre valablement connaissance de sa correspondance, le devoir de prudence lui impose d'adopter les mesures nécessaires à parer cet empêchement (déviation du courrier, désignation d'un mandataire, etc.). Les

17 Anvers, 31 mars 1998, *F.J.F.*, 1999/23. La cour d'appel d'Anvers refuse de considérer comme une justification du dépôt tardif d'une déclaration pour cause de force majeure, la circonstance que le comptable du contribuable était atteint d'une maladie grave en phase terminale. Elle estime que le contribuable était en mesure de contrôler le dépôt effectif de la réclamation et, si nécessaire, de la déposer lui-même.

18 Liège, 29 février 1984, *Bull. contr.*, 1985, n° 638, p. 615; Mons, 24 juillet 1990, *R.G.F.*, 1991, p. 102, avec note de K. LEUS; voyez aussi, à propos du même arrêt, note de I. BEHAEGE, *Cour. fisc.*, 1990, p. 549.

19 Mons, 5 janvier 1977, *Bull. contr.*, n° 562, p. 729; Bruxelles, 25 mars 1986, *J.D.F.*, 1987, p. 143; Liège, 21 octobre 1987, *F.J.F.*, 1988/40. A noter que ce raisonnement a également été appliqué à l'administration elle-même dans le cadre d'une procédure de rectification (Civ. Anvers, 1^{er} avril 2011, *Fiscologue*, 2011, liv. 1269, p. 11).

20 Anvers, 31 mars 1998, *F.J.F.*, 1998/231; Anvers, 20 novembre 2001, *F.J.F.*, 2004/47.

séjours à l'étranger²¹ et les hospitalisations programmées²² ne sont donc en principe pas considérés comme des cas de force majeure.

En revanche, la force majeure a été reconnue présente dans le chef d'un contribuable admis en maison de repos, qui avait désigné un parent pour le représenter auprès de l'administration fiscale et en avait dûment informé celle-ci, dès lors qu'en violation de ses instructions, le fisc lui avait adressé sa correspondance à son domicile habituel.²³

La jurisprudence s'est néanmoins montrée souple en certains cas, admettant la recevabilité de recours tardifs liés à un séjour sur un navire de marine marchande pendant toute la durée du délai de recours²⁴ ou à l'exécution d'une mission pour compte de M.S.F. international dans un pays éloigné en voie de développement où le transfert du courrier était malaisé.²⁵

VIII. Incarcération – saisie pénale

L'incarcération n'est pas constitutive de force majeure si le contribuable détenu a négligé de prendre les précautions nécessaires afin que ses courriers recommandés lui soient transférés en prison.²⁶ Une position similaire a été adoptée en matière de détention préventive.²⁷

La cour d'appel d'Anvers a refusé de considérer la saisie de documents comptables dans le cadre d'une procédure pénale²⁸ comme un motif valable de retard.

Cette position nous paraît légitime lorsque le contribuable dont les documents sont saisis a été reconnu coupable des infractions mises à sa

charge puisqu'il n'est alors pas exempt de faute. Dans les autres cas, on ne peut préjuger de sa responsabilité sans porter atteinte à la présomption d'innocence. Si la procédure pénale est toujours en cours ou, *a fortiori*, s'il a été acquitté des poursuites, c'est en tenant compte des possibilités effectives d'agir à titre conservatoire qu'on peut éventuellement écarter l'argument de force majeure.

IX. Faillite

Absence de prise de connaissance du courrier par le failli ou négligence du curateur ne sont pas admis au rang des cas de force majeure. Il en va de même de l'envoi de la correspondance au curateur dans la mesure où le failli a la possibilité d'assister à l'ouverture des courriers. Le failli demeure par ailleurs contribuable. Il se doit donc de réagir personnellement à la correspondance que lui adresse directement l'administration ou dont il peut avoir connaissance.²⁹

X. Erreur invincible

En droit pénal³⁰, l'erreur invincible est celle commise sans que son auteur n'ait « *failli en rien à l'attention, à la diligence et à la prévoyance normalement exigibles de lui dans les circonstances de la cause* ». ³¹

La cour d'appel de Liège³² a admis sur cette base la recevabilité d'une réclamation introduite tardivement par un contribuable auquel l'administration avait dit qu'il devait attendre le résultat du recours introduit contre une cotisation relative à un exercice d'imposition avant de pouvoir introduire de nouvelles contestations contre des cotisations ultérieures enrôlées sur la même base. Elle a estimé que le contribuable « *s'est trouvé, par le fait de l'administration, dans des circonstances complexes qui ne se limitaient pas à une simple erreur d'infor-*

21 *Inter alia*, Bruxelles, 12 février 1985, *F.J.F.*, 1986/37; Gand, 18 juin 1991, *T.G.R.*, n° 91/72; Gand, 24 juin 1998, inédit, cité avec d'autres références par J. MAGREMANNE, M. MARLIERE, D. LAMBOT, B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Kluwer, Bruxelles, 2000, p. 127, n° 108.

22 Liège, 12 juin 1965, *Bull. contr.*, 1966, n° 434, p. 1384; Bruxelles, 8 décembre 1975, *Bull. contr.*, 1977, n° 553, p. 1485.

23 Anvers, 9 janvier 2004, disponible sur <http://tfrnet.larcier.be>.

24 Gand, 16 janvier 1976, *J.D.F.*, 1976, p. 303.

25 Bruxelles, 4 avril 1989, *F.J.F.*, 1989/158.

26 Anvers, 14 décembre 1999, *F.J.F.*, 2000/54.

27 Liège, 25 novembre 1987, *F.J.F.*, 1988/167 (absence injustifiée de déclaration dans le délai légal – transposable au recours fiscal).

28 Anvers, 4 mars 1993, *F.J.F.*, 1993/190 (absence de justification valable à un retard de réponse à un avis de rectification).

29 Gand, 17 janvier 2001, *Fisc. Act.*, 2001, liv. 5, p. 7, avec note de F. DESTERBECK.

30 L'erreur invincible est un des cas d'application de l'article 71 du Code pénal.

31 C. HENNEAU et J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Bruylant, Bruxelles, 1991, n° 393, p. 293.

32 Liège, 17 mai 2001, *J.D.F.*, 2002, liv. 1-2, p. 60. Cette arrêt a été confirmé par la Cour de cassation (Cass., 24 mai 2002, *Pas.*, 2002, p. 1213). Pour un commentaire approfondi de cet arrêt, voyez E. VAN BRUSTEM, « Délai de réclamation – Prolongation – Fait de l'administration – Force majeure », *R.G.C.F.*, 2003, liv. 1, p. 22.

mation de sa part relativement à une affaire anodine, dans l'impossibilité d'exercer son droit en temps utile en raison d'obstacles insurmontables et indépendants de sa propre volonté constitutifs de force majeure, d'autant qu'il n'a commis aucune faute ou négligence».

XI. Effet de la force majeure sur le délai - prorogation

Comme énoncé *supra*, la force majeure *proroge* les délais de procédure.

Elle n'a donc pas pour effet de *suspendre* ni d'*interrompre* le délai. Un événement *suspensif* arrête temporairement le cours du délai et le fait reprendre lorsque la cause de suspension disparaît, pour le temps qui restait à courir lorsqu'elle est survenue. Un événement *interruptif* fait pour sa part démarrer un nouveau délai d'une durée équivalente à celui dont le cours a été interrompu.

La prorogation a pour seul effet de prolonger le délai jusqu'au moment où disparaît la cause de cette prorogation.

Le contribuable qui se prévaut d'une force majeure doit donc non seulement établir celle-ci mais doit en

outre démontrer qu'il a agi dès le moment où il a été en mesure de le faire, c'est-à-dire dès que la cause de force majeure s'est éteinte.³³

XI. Conclusion

La recevabilité d'un recours formé au-delà du délai légal suppose l'existence d'un événement de force majeure.

La jurisprudence est, en règle générale, particulièrement stricte dans son examen du respect des conditions d'admissibilité d'une telle force majeure, laquelle suppose un événement imprévisible et insurmontable dont la survenance est exempte de toute faute du contribuable. Ce dernier devra en outre démontrer avoir agi dès que la force majeure a cessé, celle-ci n'ayant pour seul effet que de proroger le délai de recours et en aucun cas de le suspendre ni de l'interrompre.

Christophe LEMAIRE

Substitut de l'auditeur du travail, Licencié en droit fiscal,
Professeur CBCEC

³³ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, T. III, Bruylant, Bruxelles, 1933, n° 599 et 600, pp. 567 à 569.

Fusion par absorption d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité

Commentaire de l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 22 septembre 2011 – TVA

La Cour d'appel de Bruxelles admet que, dans le cadre d'une fusion par absorption réalisée sous couvert des dispositions du Code des sociétés et des articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA, la reprise

du compte-courant TVA par la société cessionnaire puisse se faire par une matérialisation de l'opération en grille 62 de la déclaration TVA du cessionnaire (décision du 22 septembre 2011, *non encore publiée*).

1. La notion de cession d'universalité au sens des articles 11 et 18, §3, du Code de la TVA

Rappelons tout d'abord qu'en principe, toute transmission de biens est considérée comme une livraison de biens au sens de l'article 10 du Code de la TVA et est, à cet égard, soumise à la TVA, lorsque cette transmission a lieu en Belgique suite à une vente, une scission, un apport en société ou tout autre contrat translatif ou déclaratif à titre onéreux.

Cependant, par dérogation, les articles 11 et 18, §3, du Code de la TVA prévoient que n'est considérée, ni comme une prestation de services, ni comme une livraison de biens, la cession, à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la TVA si elle était due en raison de ladite cession.¹

En d'autres termes, lorsque les conditions fixées par la législation et la jurisprudence européenne sont rencontrées (*i.e.* notamment, une intention du cessionnaire de continuer l'activité économique, un droit à déduction dans le chef du cessionnaire, la transmission d'actifs corporels et incorporels, etc.), l'opération consistant, notamment, à céder une branche d'activité ou une universalité de biens, se situe hors du champ d'application de la TVA.

Le but visé par ce régime est de supprimer la charge de préfinancement de la TVA lorsqu'une entreprise, ou une division de cette entreprise, est transférée ou absorbée, à la suite d'une restructuration, d'une cessation d'activités, etc.

En ce sens, la fiction légale de continuation de l'assujettissement du cédant par le cessionnaire permet d'éviter une rupture dans la chaîne de déduction dans la mesure où le cessionnaire reprend tous les droits et obligations que le cédant possédait dont, notamment, le paiement ou la déduction d'un éventuel montant de TVA.

2. Les faits

Suite à une fusion par absorption ayant pris effet le 1^{er} octobre 2001 entre, d'une part, la société cédante (A) et, de l'autre, la société cessionnaire (B), le compte-courant TVA de la société cédante (A) s'est trouvé intégré à la déclaration TVA du mois de décembre de la société cessionnaire (B), pour un solde créditeur d'environ 250.000 EUR en grille 62 de la déclaration TVA de cette dernière.

En 2004, l'Administration fiscale, suite au contrôle de cessation d'activités de la société cédante (A), reverse la somme de 250.000 EUR au cessionnaire, ayant pourtant déjà perçu le solde créditeur TVA dans sa déclaration de décembre 2001. La société cessionnaire (B) inscrit spontanément, dans sa déclaration TVA du mois d'août 2004, le montant indûment reversé par le Trésor en grille 61.

L'agent taxateur opère la compensation mais, décide néanmoins d'infliger une amende proportionnelle ainsi que des intérêts de retard à concurrence de 0,8 % par mois à compter du 21 janvier 2002 jusqu'au 21 août 2004 (environ 65.000 EUR). Nonobstant l'annulation en janvier 2005 par le directeur régional de l'amende proportionnelle de 25.000 EUR grâce aux échanges de courriers, ce dernier maintient la sanction des intérêts de retard.

La société cessionnaire (B) introduit, par requête contradictoire devant le Tribunal de première instance de Bruxelles, une plainte contre la décision directoriale de maintenir les intérêts de retard à sa charge. Le 2 mars 2007, le Tribunal met à néant la décision directoriale mais, l'Etat belge décide d'interjeter appel.

3. Les arguments des parties

3.1. Position de l'Administration fiscale, partie appelante

L'Etat belge, qui a décidé d'interjeter appel du jugement afin d'en obtenir la réformation, fait grief au premier juge d'avoir interféré dans l'exercice du pouvoir d'appréciation dont le directeur régional de la TVA bénéficie conformément à l'article 84*bis* du Code de la TVA. Selon le fisc, cet article octroie au

¹ V. SEPULCHRE, « Les cessions d'entreprises en T.V.A. », *R.G.F.*, 2006, n°2, p. 7; Circulaire n°AFER 46/2009 du 30 septembre 2009 (E.T.110.663).

directeur régional un véritable pouvoir discrétionnaire d'appréciation des « cas spéciaux » y visés, et pour l'octroi d'une remise des intérêts en pareil cas.

En somme, l'Etat belge reproche au premier juge de s'être substitué au directeur régional (autorité administrative) en prononçant la remise des intérêts de retard réclamés à la société cessionnaire (B) suite à l'opération de fusion par absorption. En conséquence, l'Etat belge invite la Cour à considérer que la décision directoriale de janvier 2005 de maintenir les intérêts de retard était fondée.

3.2. Position de la société cessionnaire (B), partie défenderesse

De son côté, la défenderesse en appel estime que la cession d'une universalité implique, à juste titre, la cession du compte-courant TVA ouvert au nom du cédant et, qu'en tout état de cause, cette situation implique une matérialisation de la cession du compte au niveau de la déclaration TVA.

La défenderesse soulignait par ailleurs en première instance qu'aucune directive ou circulaire administrative ne permet de régler d'une meilleure façon la situation d'une cession du compte-courant TVA en cas de fusion par absorption, au niveau de la déclaration TVA.

4. Position et décision de la Cour

La Cour d'appel de Bruxelles commence par rappeler qu'il n'est pas contesté que l'absorption de la société cédante (A) par la société cessionnaire (B) a eu lieu « *sous le régime de la neutralité fiscale organisé par les articles 11 et 18, § 3, du Code de la TVA* », ni qu'en vertu de ce même régime, « *le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant* ». La Cour souligne d'ailleurs que le cédant avait manifesté la volonté de transférer le solde créditeur de son compte-courant TVA vers la personne du cessionnaire, comme cela ressort de la déclaration de cessation d'activité (via le formulaire 604C), et repris sous la formulation suivante « *la cession comprend le solde (débité ou crédi- teur) du compte-courant TVA ouvert au nom du dé- clarant* ».²

² La société cédante (A).

Il n'est également pas contesté que les taxes en amont, qui ont été supportées par la société cédante (A) jusqu'en décembre 2001, n'aient jamais été déduites avant l'absorption, de telle sorte que ces sommes ont contribué à dégager le solde créditeur figurant sur le compte-courant TVA de la cédante.

C'est ainsi qu'à juste titre, la Cour considère que la société cessionnaire (B) « *continuât la personne [de la cédante] et qu'à ce titre, elle ait pu, d'une part, déduire dans le délai utile les taxes en amont supportées par la [cédante] juste avant l'absorption () et, d'autre part, bénéficier de son solde créditeur TVA (), par le truchement d'une inscription en grille 62 de sa propre déclaration TVA relative aux opérations du mois de décembre 2001* ».³

Quant au fait qu'en 2002, l'Administration n'avait pas encore effectué de contrôle des sommes déclarées ayant conduit à un solde créditeur [par après au profit de la société cessionnaire (B)], la Cour poursuit son argutie estimant que le régime de continuité juridique et fiscale, applicable en cas de fusion par absorption, « *suffisait à préserver les droits du Trésor ()* ». La Cour en arrive à la conclusion que les intérêts de retard payés en exécution de la contrainte directoriale de janvier 2005 l'ont été indûment et qu'ils méritent restitution.

5. Commentaires de l'arrêt de la Cour d'appel

En ligne avec les articles 11 et 18, §3, du Code de la TVA, l'arrêt commenté doit être approuvé.

Par la confirmation du jugement du tribunal de première instance annulant la décision directoriale, la Cour d'appel de Bruxelles choisit en effet la voie la plus judicieuse sur le plan juridique.

En effet, conformément à une jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne, la cession d'universalité implique *de facto* un transfert de l'ensemble des éléments du fonds de commerce (actif et passif) au cessionnaire.⁴

³ Nous soulignons.

⁴ CJUE, n°C-444/10, 10 novembre 2011, *Schriever*; CJUE, n°C-497/01, 27 novembre 2003, *Zita Modes*.

Ainsi, dans la mesure où le cessionnaire est présumé, par le jeu d'une fiction légale, continuer la personne du cédant en reprenant tous ses droits et obligations, le compte-courant TVA doit, selon nous, également suivre le même régime.

En conséquence, les formalités qui permettent de concrétiser cette absorption du compte-courant n'ayant pas été définies ou précisées par l'Administration, l'inscription en grille 62 de la déclaration à la TVA du cessionnaire n'était pas contraire à la loi fiscale d'autant qu'aucune disposition des Arrêtés royaux n° 4 et n° 24 n'interdit formellement pareille inscription pour matérialiser la cession du compte-courant.

Afin d'éviter à l'avenir que l'assujetti absorbant ne soit pénalisé par une inscription du solde créditeur de l'assujetti absorbé dans sa déclaration à la TVA, il est permis d'espérer que l'Administration apporte rapidement une lumière sur l'exacte formalité à suivre en cas de fusion par absorption en ce qui concerne la cession du compte-courant TVA.

Sebastian KIRSCH
Senior VAT Manager, KPMG Tax Advisers

Philippe GAMITO
VAT Adviser, KPMG Tax Advisers

Les nouveaux formulaires de déclaration pour les sociétés sont disponibles !

Ce 24 mai, le *Moniteur* a publié trois arrêtés royaux déterminant respectivement le modèle de la formule de déclaration en matière d'impôt des sociétés, d'impôt des personnes morales et d'impôt des non-résidents (sociétés, associations, ...) pour l'exercice d'imposition 2012.

La déclaration à l'impôt des sociétés est celle qui a fait l'objet du plus grand nombre de changements. Un nouveau système de numérotation est mis en

place. Cependant, plusieurs «codes» n'ont pas été attribués, de telle sorte que des ajouts peuvent voir le jour ultérieurement. Pour plus de commodité et pour permettre aux contribuables de se familiariser avec les nouveaux codes, cette année, les anciens codes figurent encore sur la déclaration.

Source: Arrêtés royaux du 17 mai 2012, *MB* 24 mai 2012.

Rectification «Le comptable(-fiscaliste) agréé confronté à une procédure disciplinaire – aspects pratiques»

Dans le Pacioli 342 (28 mai – 10 juin 2012), sur les pages 2 et 4, il faut lire «Puis-je solliciter un report de ma comparution?» et «De quelle Chambre exécutive vais-je dépendre?».

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Jean-Marie CONTER, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec kluwer – www.kluwer.be