

PACIOLI



FLASH

Les pourcentages des avantages d'emprunt sans intérêt ou bon marché dans le Moniteur belge

Le pourcentage de l'avantage de toute nature par compte courant pour l'exercice d'imposition 2004 se chiffre à 7,40 % (*Moniteur belge* du 27 février 2004, 3ème édition). Pour l'exercice d'imposition 2003 ce montant était de 8 %.

Les autres taux de référence sont :

- 4,85 % pour les emprunts hypothécaires dont le remboursement est garanti par une assurance-vie mixte;
- 4,80 % pour les autres prêts hypothécaires;
- Pour les prêts non hypothécaires à terme convenu : 0,26 % (pour les prêts finançant l'achat d'une voiture) et 0,33 % pour les autres prêts.

Les tribunaux se montrent sévères à l'égard de la responsabilité des professions comptables

On peut déduire de deux jugements, non encore publiés, des tribunaux de première instance de Leuven (Trib. Leuven 27 juin 2003) et de Liège (Trib. Liège, 8 mai 2003) une tendance à une responsabilité accrue dans l'appréciation des prestations des titulaires de professions économiques à l'égard de leurs clients.

Relevons que les deux juges ont conclu qu'il y avait dans le chef du conseiller économique une obligation de résultat pour certaines prestations (« *le résultat visé doit être atteint* ») à l'égard de sa clientèle, alors que la relation comptable-client peut, par essence, être qualifiée de contrat d'entreprise, dans lequel le conseiller est seulement tenu à une obligation d'efforts (il doit fournir tous les efforts nécessaires conformément aux « règles de l'art » en vue d'atteindre le résultat visé).

Nous présentons ci-dessous les faits qui ont entraîné la responsabilité d'un comptable-fiscaliste de l'IPCF et d'un cabinet d'experts-comptables.

Enfin, nous donnerons quelques conseils pour éviter de telles actions en responsabilité.

Le compte-rendu des faits ... ou « comment une relation professionnelle finit par mal tourner »

Le juge de Leuven a été confronté à un client insatisfait qui accusait son (ex-)comptable-fiscaliste d'avoir déposé tardivement sa déclaration à l'impôt des personnes physiques, de ne pas avoir répondu à une notification d'imposition d'office et enfin d'avoir déposé tardivement

S O M M A I R E

- **Flash** 7
- **Les tribunaux se montrent sévères à l'égard de la responsabilité des professions comptables** 7
- **T.V.A. - travaux immobiliers réalisés par les mains du propriétaire d'un bâtiment donné en location - taxation - Cassation du 12 décembre 2003** 4
- **Frais d'acquisition d'un terrain FISC vs Jurisprudence** 6

une réclamation contre ladite imposition d'office. Le client insatisfait a exigé la dissolution du contrat entre les deux parties ainsi que des dommages et intérêts pour l'accroissement d'impôt et les cotisations sociales majorées qui en ont résulté.

Le membre de l'IPCF s'est défendu en argumentant que le client en était lui-même responsable du fait que celui-ci transmettait toujours tardivement les données ou ne les transmettait pas du tout, et que ses ex-clients n'avaient perdu (en ce qui concerne la réclamation) qu'une « possibilité » de subir une taxation moins élevée du fisc. Toutefois, le juge a accepté les exigences du client tant en ce qui concerne la dissolution du contrat qu'en ce qui concerne les dommages résultant de l'accroissement d'impôt, vu que le comptable-fiscaliste avait lui-même communiqué (tardivement il est vrai) une base imposable moins élevée à l'administration fiscale et qu'il avait certifié pouvoir justifier cette somme par des éléments probants de la comptabilité. La demande relative aux dommages découlant de l'augmentation des cotisations sociales a été partiellement rejetée parce que le requérant pouvait les inscrire en charges, d'une part, et qu'il en résultera à terme des droits sociaux accrus, d'autre part.

Il convient de remarquer que le comptable disposait d'une procuration de son client en vertu de laquelle il était notamment mandaté pour « déposer des déclarations, répondre aux demandes de renseignements, aux avis de rectification ... ainsi que pour rédiger, signer et déposer des réclamations pour son client ». Compte tenu de cette procuration et du fait que le comptable ne pouvait prouver qu'il avait reçu tardivement les données de son client, le juge lui a donné tort pour ce qui concerne le dépôt de la déclaration.

L'absence de réaction à la notification d'imposition d'office n'a pas été imputée à sa charge vu que les requérants n'ont pu prouver qu'ils avaient transmis cette notification à leur conseiller.

Mais il n'en a pas été ainsi pour l'introduction de la réclamation. Les deux parties ont confirmé que l'imposition d'office a été transmise au comptable-fiscaliste le 22 octobre 2001. Ce même jour, une réclamation a été rédigée et transmise par courrier recommandé à la direction régionale. En effet, le délai de réclamation expirait le 23 octobre 2001 et le comptable-fiscaliste a pensé que les services de La Poste remettraient la lettre de réclamation le lendemain ... Mais la Loi de Murphy a frappé de nouveau et la réclamation n'a été reçue par l'Administration que le 24 octobre 2001. Vu que la réclamation doit parvenir au directeur régional dans le délai de réclamation (de 3 mois) au plus tard et qu'il ne suffit pas d'envoyer la réclamation avant la date limite, l'Administration a jugé la réclamation

irrecevable, bien que le Ministre des finances ait répondu lors des débats parlementaires que l'Administration considérera une réclamation comme introduite en temps utile si elle a été envoyée par recommandé la veille du jour où expire le délai de réclamation.

Le juge a toutefois observé qu'il convient de faire preuve de prudence avec de telles tolérances vu que l'Administration ne peut valablement accorder des reports en matière de réclamations et qu'on peut attendre d'un comptable prudent et professionnel qu'il fasse parvenir la réclamation par porteur ou en personne contre accusé de réception dans une telle situation. Le juge a même ajouté que, dans les circonstances données, cette tâche n'était pas insurmontable vu qu'il ne fallait au comptable que quarante minutes en voiture tout au plus pour se rendre à la direction régionale.

Pour le tribunal, la responsabilité du comptable-fiscaliste est donc établie. Dans son jugement, il motive également sa décision en précisant que l'engagement du comptable-fiscaliste d'introduire des déclarations et réclamations est incontestablement une obligation essentielle et que, compte tenu du risque de dépassement du délai de réclamation, le comptable aurait pu informer ses mandants qu'il ne pouvait faire le nécessaire, ce qu'il n'a pas fait.

Dans le deuxième jugement, celui du tribunal de Liège, un cabinet d'experts-comptables a été cité en intervention forcée et en garantie dans un litige entre une agence d'intérim et le fisc belge. Le cabinet a été tenu responsable pour avoir omis d'établir les fiches 281.30 et les relevés récapitulatifs 325.30 pour le montant de sponsoring qui a été attribué par l'agence d'intérim à un pilote de rallye professionnel de Monaco. Vu que ces montants de sponsoring pour un pilote professionnel sont considérés comme des revenus professionnels, de telles fiches devaient être établies et le précompte professionnel devait être retenu au moment du paiement. Le cabinet d'experts-comptables du sponsor devait s'en charger, mais a omis de le faire. Aussi, le cabinet a été condamné à payer l'accroissement d'impôt à l'impôt des sociétés (qu'a subi l'agence d'intérim suite à l'application de la cotisation sur commissions secrètes de 309 %). De plus, l'expert-comptable doit rembourser à son client les honoraires qu'il a facturés pour la procédure pendant l'enquête fiscale et au stade de la réclamation. Vu que le précompte professionnel était de toute manière dû, même si le cabinet d'expertise comptable avait correctement réalisé ses prestations, ils n'ont pu être répercutés sur le conseiller.

Ce jugement montre une fois encore que les tribunaux attendent des titulaires de professions économiques qu'ils assistent leurs clients de manière compétente. Aussi, leur risque de responsabilité en tant que

« professionnels » s'est sensiblement accru. Dans ce jugement également, le tribunal de Liège a considéré qu'il y avait une obligation de résultat dans le chef du cabinet d'expertise comptable pour l'établissement des fiches visées. De plus, le cabinet était censé savoir que ces fiches devaient être établies dans une telle situation.

Quelques conseils pour éviter de telles actions en responsabilité : « les bons accords font les bons amis »

1) Les titulaires des professions de comptable-fiscaliste, d'expert-comptable, de conseil fiscal, et de réviseur d'entreprises, qui sont réglementées par la loi, sont, comme les autres titulaires de professions libérales, tenus à une responsabilité personnelle à laquelle ils ne peuvent se soustraire et pour laquelle ils doivent (obligatoirement) s'assurer.

En ce qui concerne les comptables-fiscalistes, l'article 50 §1, 1° de la Loi du 22/04/1999 relative aux professions comptables et fiscales stipule que chaque comptable-fiscaliste doit « *assumer personnellement la responsabilité de tout acte professionnel et faire couvrir sa responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil national de l'IPCF.* »

Il ressort à nouveau de ces décisions judiciaires qu'une telle assurance n'est certainement pas un luxe superflu, étant donné que chaque titulaire de profession comptable et fiscale encourt un risque de responsabilité accru, surtout en ce qui concerne certaines des missions qu'il réalise pour son mandant et qui peuvent être considérées comme des obligations de résultat.

Ce principe de la responsabilité personnelle et de l'assurance obligatoire de la responsabilité professionnelle a également été reprise et complétée dans le code de déontologie des comptables-fiscalistes (AR 23/12/1997). L'article 3 de ce code stipule que « *le comptable IPC assume personnellement, conformément au droit commun, la responsabilité de tout acte posé dans le cadre de l'exercice de sa profession. Il lui est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par une convention particulière.* »

Ces règles ont été complétées à l'article 14 par la disposition suivante : « *Le comptable IPCF a l'obligation de couvrir sa responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance. Les conditions générales de base et les garanties minimales, auxquelles les contrats d'assurance doivent satisfaire, sont fixées par le Conseil* »

Le cadre légal et réglementaire des experts-comptables et des réviseurs d'entreprises contient des dispositions analogues.

2) Il est évident que les actions en responsabilité ne peuvent être évitées que si les conseillers font leur travail dans « les règles de l'art ». On ne peut non plus nier

qu'une faute professionnelle a été commise dans les deux jugements cités plus haut.

Indépendamment des fautes professionnelles éventuelles, nous tenons à donner quelques conseils afin d'éviter les actions en responsabilité. Pour établir la responsabilité ou non du conseiller, chaque cas doit être apprécié *in concreto*. Comme dans le cas du jugement de Leuven, il s'agira, pour les comptables, de pouvoir présenter les pièces justificatives nécessaires établissant qu'ils ont réalisé leurs tâches dans les « règles de l'art ».

Et l'expérience montre que c'est souvent là que le bât blesse dans le chef des titulaires de professions comptables et fiscales. Contrairement à leurs collègues du milieu juridique comme les avocats et les notaires, dont on prétend qu'ils écrivent trop de lettres, de nombreux comptables, fiscalistes, experts-comptables ... feraient bien « d'écrire une lettre de plus » de temps à autre. Car ils se donnent ainsi une preuve qu'ils pourront présenter au juge si leur responsabilité est engagée.

L'établissement d'une lettre de mission détaillée précisant clairement qui se charge du dépôt de la déclaration, du dépôt des comptes annuels, etc. peut également éviter des contestations par la suite.

Sur son site Internet, l'IPCF a mis à la disposition de ses membres un modèle de contrat qui est modulable en fonction des missions et de la relation de travail spécifiques entre le comptable et son client (rubrique « déontologie » / le comptable et ses clients).

Si le comptable visé dans le jugement de Leuven avait écrit à son client (de préférence par courrier recommandé, mais un fax ou un e-mail peut également être considéré par le juge comme un début de preuve qui peut être suffisamment probant) qu'il a reçu tardivement les documents nécessaires pour la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou s'il avait communiqué par écrit, au moment de la réception de la taxation d'office que « *compte tenu du fait que cette taxation lui a été transmise très tardivement, il s'efforcerait d'introduire une réclamation en temps utile, sans toutefois pouvoir donner de garanties à cet égard* », l'appréciation du juge aurait peut-être été différente.

L'expérience montre que les titulaires de professions économiques éprouvent quelques difficultés à communiquer par écrit avec leurs clients, alors que ce type de communication est très courant chez les avocats. Comme le montrent les faits susmentionnés, une simple lettre peut épargner bien des soucis ou comme le disent les proverbes suivants : « *verba volant, scripta manent* » et « un comptable averti en vaut deux ».

Geert LENAERTS
Directeur général de l'IPCF

T.V.A. – travaux immobiliers réalisés par les mains du propriétaire d'un bâtiment donné en location – taxation – Cassation du 12 décembre 2003

1. Position du problème

L'article 19, § 2, 1°, du Code T.V.A. assimile à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier, notamment :

- pour les besoins de l'activité économique de cet assujetti
 - . à l'exception des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux, par un autre assujetti, ouvrirait droit à la déduction complète de la T.V.A.

Ces dispositions visent particulièrement les assujettis collecteurs de T.V.A, avec droit à déduction, c'est-à-dire les assujettis qui déposent des déclarations périodiques à la T.V.A.

Ces aspects ont été traités dans un précédent Paciolini (n° 142 du 15 mai 2003).

Mais, depuis le 1er janvier 1993, la notion d'assujetti s'étend encore aux personnes entièrement exonérées par l'article 44 du Code T.V.A., dont les notaires, les docteurs en médecine, les avocats, les maisons de repos pour personnes âgées, les hôpitaux, etc.

Le présent commentaire est exclusivement consacré aux personnes qui mettent un bâtiment en location. Ces bailleurs sont aussi exonérés de la T.V.A. par application de l'article 44, § 3, 2°, du Code précité.

Ces personnes réalisent volontiers, de leurs propres mains, des travaux aux immeubles loués.

Comment appréhender cette situation par rapport à l'article 19, § 2, 1° du Code T.V.A., lequel régit la taxation des travaux immobiliers, comme s'ils avaient été réalisés par des tiers entrepreneurs ?

La Cour de Cassation, 2003, vient de rendre un jugement (12 décembre 2003).

2. Assujettissement à la T.V.A.

Selon l'article 4 du Code, est assujetti à la T.V.A., quiconque effectue :

- dans l'exercice d'une activité économique,
- d'une manière habituelle et indépendante,
- à titre principal ou à titre d'appoint,
- avec ou sans esprit de lucre,

- des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code T.V.A.,
- quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.

Pour la mise en location d'un immeuble, l'analyse des éléments de l'assujettissement s'arrête plus spécifiquement sur les notions suivantes :

- activité économique,
- habitude et indépendance,
- caractère principal ou d'appoint de la mise en location,
- prestation de services visée par le Code T.V.A.

2.1. Activité économique

L'activité économique est bien plus vaste qu'une activité professionnelle indépendante.

Cette dernière implique l'exercice d'une profession. Par contre, l'activité économique s'étend à la simple gestion d'un patrimoine privé.

La 6^{ème} directive européenne régit le système commun de T.V.A.

Elle s'applique impérativement à tous les Etats membres.

Par conséquent, elle s'impose à la législation belge. L'article 4.2. de cette directive, précise que l'activité économique correspond notamment à « *l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Le caractère de permanence résulte de la périodicité, de la fréquence, de la répétition des opérations.

Lorsqu'un bâtiment est mis en location, les loyers recueillis périodiquement correspondent à un caractère de permanence durant toute la durée du bail.

Insistons sur le fait que la mise en location, même en dehors d'une activité professionnelle, et quelle que soit la qualification retenue en matière de C.I.R. (gestion de patrimoine privé ou non), est bien constitutive d'une activité économique, pour l'application de la T.V.A.

En est une illustration, la mise en location d'emplacements pour véhicules, même dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé, génératrice d'une prestation de services soumise à la T.V.A., depuis quelques années déjà (1994 dans les faits).

2.2. Habitude et indépendance

Ces notions reçoivent une portée spécifique en matière de T.V.A.

L'habitude correspond à la répétition d'opérations. Or, pour une mise en location, la répétition résulte de l'encaissement des loyers.

Dans le même ordre d'idées, lorsqu'une personne physique donne en location son unique voiture, à la société dont elle est le seul associé, le caractère d'habitude est rencontré, par la perception périodique de loyers. Il en est forcément de même pour la location immobilière.

Nous renvoyons aussi au 2.1. *supra*.

La notion d'indépendance peut aussi être spécifique à la T.V.A.

La position retenue en matière d'I.N.A.S.T.I. peut être une indication.

Elle ne doit toutefois pas être suivie aveuglément. En effet, l'indépendance s'apprécie au niveau de la liberté contractuelle de mettre en location, de choisir les locataires, de fixer le montant des loyers, de déterminer les autres modalités du bail, (charges, jouissance, destination du bien, etc.).

Ainsi, le donneur en location, qui gère son patrimoine privé, n'a pas la qualité de travailleur indépendant en matière d'I.N.A.S.T.I.

Pourtant, il est considéré comme tel pour l'application de la T.V.A.

2.3. A titre principal ou à titre d'appoint

En l'occurrence, les prestations de services ne doivent pas nécessairement rentrer dans une activité exercée à titre principal. Même si elles restent accessoires, elles demeurent passibles de la T.V.A.

2.4. Prestation de services visées par le Code T.V.A.

Depuis le 1er janvier 1993, l'article 18 du Code prévoit qu'est considérée comme une prestation de services, toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens au sens « T.V.A. » du terme.

Cela revient à dire que les opérations visées par le Code T.V.A. sont des livraisons de biens, ou des prestations de services.

2.5. Conclusion

La personne qui donne en location un bâtiment est un assujetti au regard de la T.V.A.

Certes, il s'agit d'un assujetti exonéré puisque les loyers sont exonérés par l'article 44, § 3, 2°, du Code. De plus, cet assujetti est privé du droit à déduction. Toutefois, pour l'application de l'article 19, § 2, 1°, la qualité d'assujetti est rencontrée.

3. Portée de l'article 19 § 2, 1°

L'article 19, § 2, 1° du Code T.V.A. vise, entre autres, les travaux immobiliers matériels réalisés à un bâtiment donné en location.

Puisque le donneur en location exerce une activité économique, rencontre le caractère d'habitude en raison de la perception périodique des loyers, revêt la qualité d'indépendant pour l'application de la T.V.A., il endosse la qualité d'assujetti, et *les travaux immobiliers réalisés par le bailleur doivent être soumis à la T.V.A.*

Il s'agit bien, en l'occurrence, des travaux qui ne sont pas réalisés par des tiers indépendants, mais de ceux que le bailleur réalise de ses propres mains.

Peu importe qu'il ait bénéficié, en tout ou en partie, de l'aide gratuite d'amis ou de membres de sa famille.

Il est aussi sans importance que le bailleur soit une personne physique ou une société.

Exemple

Un bailleur réalise, de ses propres mains, le remplacement de la toiture, de la menuiserie et du sanitaire, d'un bâtiment destiné à la location.

Ces travaux sont soumis à la T.V.A.

4. Base imposable

Les travaux immobiliers réalisés par le bailleur sont destinés aux besoins économiques de la mise en location. A ce titre, ils sont taxables, parce que visés par l'article 19, § 2, 1°, du Code T.V.A.

L'article 33, 3°, stipule que la base d'imposition est constituée, pour les opérations visées par l'article 19, § 2, 1°, par la valeur normale des prestations de services, telle que cette valeur est déterminée à l'article 32, alinéa 2.

La valeur normale est représentée par le prix pouvant être obtenu, à l'intérieur du pays, pour chacune des prestations, au moment où la taxe devient exigible, dans des conditions de pleine concurrence, entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation.

En d'autres termes, la base imposable des travaux immobiliers réalisés par le bailleur correspond au prix

que celui-ci aurait dû payer, s'il avait eu recours à des entreprises.

Exemple

Un ouvrier maçon achète un vétuste bâtiment d'habitation.

En vue de la mise en location, il procède à la restauration de cet immeuble.

Les travaux sont entièrement exécutés par ses soins, durant ses heures de loisir.

Ils consistent en la démolition partielle, l'installation d'un chauffage central, du matériel sanitaire, la pose du carrelage.

Les travaux réalisés par cet ouvrier maçon sont taxables à hauteur du prix qu'il aurait dû payer, s'il avait eu recours à des entrepreneurs (matériaux compris).

5. Taux

Le taux de la T.V.A. due sur pareils travaux est celui qui aurait été applicable si des tiers entrepreneurs avaient facturés les mêmes travaux.

A notre estime, le taux de 6 % pourrait trouver à s'appliquer, toutes autres conditions réunies.

Plus précisément, nous pensons que la philosophie du système devrait permettre que ce taux réduit soit applicable, alors que le critère d'entrepreneur enregistré ne puisse être rencontré pour des travaux réalisés par le bailleur.

En effet, le but poursuivi par la taxation est de placer sur pied d'égalité, en matière de T.V.A., le bailleur qui exécute personnellement les travaux, par rapport à celui qui a eu recours à des entreprises.

La prudence reste de mise.

6. Modalités de paiement

En règle générale, la T.V.A. devrait être acquittée suite à une déclaration spontanée du bailleur.

Cependant, l'administration est souvent amenée à régulariser à la connaissance d'autres faits (*délivrance d'un permis de bâtir, modification du revenu cadastral, délivrance de factures de matériaux, constatation visuelle des travaux, connaissance d'un prêt hypothécaire pour travaux, éléments puisés dans la déclaration IPP, etc.*).

C'est sous la forme d'un relevé de régularisation que la T.V.A. est perçue à charge du bailleur.

7. Non déductibilité de cette T.V.A.

Comme il s'agit de frais engagés pour la mise en location d'un bâtiment, le bailleur ne peut exercer aucun droit à la déduction de la T.V.A. grevant les frais qu'il engage dans ce cadre.

La charge fiscale peut s'avérer particulièrement lourde puisqu'il s'agit d'acquitter une T.V.A. non déductible.

Toutefois, la taxe finalement due tient compte de celle déjà payée sur les achats de matériaux.

Cette T.V.A. devient déductible.

Elle est imputée sur la taxe due par application de l'article 19, § 2, 1°.

8. Cas particulier des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage

Lorsque les travaux effectués par un assujetti, totalement exempté de la T.V.A. en vertu de l'article 44 du Code, l'administration a admis, à titre d'essai, que l'article 19, § 2, ne devait pas s'appliquer aux travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage (Manuel de la T.V.A. Adm. T.V.A. Enreg. et Dom. n° 63, dernier alinéa).

Il est permis de se demander si cette tolérance sera maintenue.

Dans le respect des principes de bonne administration et de sécurité juridique, un revirement de la position administrative ne pourrait toutefois intervenir que pour l'avenir.

Restons attentifs à toute évolution en ce sens.



Frais d'acquisition d'un terrain FISC vs Jurisprudence

La problématique est connue.

Le fisc prétend que les frais accessoires relatifs à l'acquisition d'un terrain ne sont pas fiscalement déductibles. La jurisprudence s'affirme désormais de manière constante en opposition à cette thèse.

Essayons d'en faire le point.

La position de l'Administration

L'argumentation de l'Administration se fonde sur deux principes :

1. Selon la loi comptable, les frais accessoires doivent suivre le même régime que le prix d'acquisition qui doit s'inscrire

à l'actif du bilan (voir Avis C.N.C. n° 126/1 de juin 1980). Cet Avis précise qu' « *il en découle qu'en tant qu'accessoires, ces frais suivent quant à l'imputation comptable et quant à leur prise en charge, le prix d'acquisition en principal du bien auquel ils sont afférents* ». L'amortissement représente l'enregistrement comptable d'une diminution de valeur due à l'usage ou à l'usure. Ceci implique obligatoirement que la durée de vie du bien en question soit forcément limitée. Dès lors que le bien ne se déprécie pas avec le temps – et tel est bien le cas des terrains –, il ne peut faire l'objet d'un amortissement et l'accessoire ne peut non plus faire l'objet d'un amortissement.

2. Certains ont pensé qu'il était possible d'envisager l'application d'une réduction de valeur, celle-ci devant se comprendre comme l'enregistrement comptable d'une valeur inférieure à celle comptabilisée, cette réduction s'appliquant à des actifs à durée illimitée, constatée à la date de l'inventaire et résultant d'un événement découlant de l'exercice normal des activités professionnelles. Selon l'Administration, une réduction de valeur ne justifie pas plus car, même si la durée de vie du terrain est bien illimitée, elle ne peut s'appliquer que dans la mesure où « *la valeur d'acquisition de l'élément d'actif ne correspond plus, et ce de manière durable, au prix d'acquisition (au sens comptable du terme, donc y compris les frais accessoires) qui serait observé sur le marché à la date de clôture du bilan* ». Dès lors qu'au moment de l'établissement du bilan, la valeur de réalisation du terrain n'a pas été modifiée de manière durable, il n'y a donc aucune raison de modifier également la valeur pour laquelle ces terrains sont repris au bilan, d'autant que cette modification durable du prix devrait intervenir après la vente et avant la date de clôture des comptes annuels.

Le point de vue jurisprudentiel

Ce n'est pas la première fois que les tribunaux doivent se pencher sur ce genre de problème. Ce qui est intéressant, par contre, c'est d'analyser le raisonnement développé à cette occasion.

Il y a près de trois ans déjà que la Cour de Cassation a rendu un premier jugement au terme duquel il a été décidé que les frais accessoires relatifs à l'acquisition d'un terrain sont déductibles fiscalement (Cassation 22 juin 2000). Récemment, cet arrêt a été confirmé par une nouvelle décision de la Cour de Cassation du 2 octobre 2003 qui a rejeté un pourvoi de l'Etat belge contre le jugement qui avait admis expressément la déduction des frais accessoires.

Enfin, le Tribunal de Louvain a posé, à la Cour d'Arbitrage, une question préjudicielle relative à l'application de l'article 62 CIR 92. Il est discriminatoire, pense le Tribunal, de permettre d'amortir intégralement –soit immédiatement–

au cours de l'exercice où ils ont été exposés, les frais accessoires relatifs aux bâtiments dont la durée de vie est limitée, mais non les frais accessoires relatifs à des terrains dont la durée de vie est illimitée.

Il n'empêche que les tribunaux se basent sur la lecture conjointe de divers articles du CIR 92 pour étayer leur thèse.

Tout d'abord, l'article 49 nous précise que sont déductibles en tant que frais professionnels « *les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment* ». Manifestement, les frais accessoires relatifs à l'acquisition de terrain, remplissent parfaitement les quatre conditions (voir ComIr 49/1.1) pour en faire des frais professionnels déductibles.

Ensuite l'article 62 CIR 92, qui stipule « *La quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts ont été exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable* ». Un terrain fait manifestement partie des moyens de production et les frais accessoires y afférents font bel et bien partie des coûts indirects de production. A noter cependant que l'Administration a toujours prétendu, par extension de l'article 61 alinéa 1er CIR 92, que l'article 62 n'était applicable que dans la mesure où il s'agissait de biens pouvant faire l'objet d'un amortissement. Le Tribunal de Première instance de Bruges n'est pas de cet avis dans son jugement du 14 octobre 2003. Il nous semble, en effet, qu'il s'agit d'une condition supplémentaire non prévue par le législateur, d'une part, – le texte de la loi ne précise pas qu'il faille faire une distinction entre actifs amortissables et actifs non-amortissables – et que, même si l'on devait admettre ceci, cela ne démontrerait pas pour autant qu'une réduction de valeur ne puisse pas être appliquée, d'autre part.

Enfin, l'article 196, § 2, 2° CIR 92 qui précise, pour les entreprises qui ne sont pas des PME, que « *le montant global des frais accessoires au prix d'achat est amorti de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées* ». Ceci n'est pas en contradiction avec les décisions de la Cour de Cassation puisque la déduction des frais accessoires lors de l'acquisition de terrains non amortissables se résout

sur base des règles relatives aux réductions de valeur et non sur base des règles relatives à l'amortissement. Notons, au passage, que cette disposition induit une discrimination entre PME et non-PME, dans la mesure où elle ne s'appliquerait pas aux entreprises qui peuvent bénéficier d'un taux d'imposition réduit, si l'on sait que le fait de ne pas être considéré comme PME résulte justement, à la suite de la réforme fiscale de décembre 2002, du fait que l'on ne peut bénéficier du taux d'imposition réduit. Mais ceci est une autre histoire ...

Conclusion.

Il est piquant de constater que l'Administration se base essentiellement sur le droit comptable pour étayer sa position alors que les Tribunaux, en général, et la Cour de Cassation en particulier, s'appuie avant tout sur les dispositions du Code d'impôt sur les revenus pour conclure à la déductibilité des frais accessoires relatifs à l'acquisition de terrains.

Mais peut-être, faudrait-il rappeler à l'Administration qu'un des préceptes d'une comptabilité régulière réside dans le fait qu'elle doit donner une image fidèle, complète et conforme de l'entreprise; dans le cas d'espèce, les frais accessoires représentent bien une non-valeur qui doit être corrigée au plus vite. D'autre part, les Tribunaux ne devraient pas perdre de vue que la loi comptable prime uniquement dans les cas où la loi fiscale n'en dispose pas autrement. S'agissant d'une loi d'ordre public, les textes ne peuvent faire l'objet d'une interprétation : elle est de stricte application et il ne peut y être dérogé.

Enfin, la question préjudicielle posée à la Cour d'Arbitrage vient de trouver son épilogue. La décision est pour le moins sibylline et ne permet en tout cas pas de prévoir une fin probable à cette saga. L'arrêt a été rendu le 10 mars 2004. Pour rappel la question était la suivante :

« *L'article 62 CIR 92 viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il autorise les*

contribuables qui investissent dans des éléments d'actifs dont la durée d'utilisation est limitée à amortir la quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat (...), soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'année déterminée par le contribuable, tandis que les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif qui ne peuvent être amortis ne sont pas autorisés à faire figurer en résultat, de manière analogue, les frais accessoires à cet achat ? »

La réponse est « *La question préjudicielle appelle une réponse négative.* »

Ceci signifie bien qu'il n'est pas possible d'amortir les frais accessoires au prix d'acquisition d'un terrain. Néanmoins, parmi les justifications de la Cour d'Arbitrage, on relève :

« *La différence de traitement n'a pas d'effets disproportionnés. Rien n'empêche en effet que les éléments d'actif qui ne peuvent être amortis fassent l'objet d'une réduction de valeur – laquelle constitue un abattement apporté au prix d'acquisition – qui tienne compte de la dépréciation, définitive ou non, à la date de clôture de l'exercice (art. 45 al. 2 AR 30.01.2001 portant exécution du Code des Sociétés).* »

Et le contribuable dans tout cela ... ?

Et bien, il compte les coups et ne sait toujours pas comment l'Administration va réagir à la suite de ce jugement. Assez systématiquement, celle-ci ignore souvent les arrêts des diverses juridictions, dont la plus haute, la Cour de Cassation, pendant un certain temps avant de modifier son interprétation par le biais d'une circulaire. Cette non-décision de la Cour d'Arbitrage va-t-elle renforcer l'Administration fiscale dans ses décisions. Wait and see ...

Marcel-Jean PAQUET
Président

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:** Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. – 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:** Valérie CARLIER, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec les Editions Kluwer