

Taxation du patrimoine

Plus-values internes: état des lieux des principales problématiques et des possibilités d'optimisation du transfert de patrimoine

2

Charlotte HUART

Sébastien WOLFF

TVA

Exemption des livraisons intracommunautaires: comment prouver l'expédition vers un autre Etat membre?

26

Christian AMAND

Plus-values internes: état des lieux des principales problématiques et des possibilités d'optimisation du transfert de patrimoine

Charlotte HUART

Avocat, Thales Brussels

Sébastien WOLFF

Chercheur rattaché à la Chaire PwC

Assistant à la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain (CRIDES)

Il y a encore quelques décennies, la transmission de valeurs mobilières par une personne physique était considérée, dans la toute grande majorité des cas, comme une opération de gestion normale du patrimoine, sauf lorsqu'une telle gestion avait acquis le caractère d'occupation lucrative en raison de sa répétition¹, hypothèse où les revenus tirés de cette occupation devenaient professionnels.

C'est en 1964 qu'apparaît à l'article 67, 1° du Code des impôts sur les revenus de 1964 la taxation des plus-values à titre de revenus divers à l'impôt des personnes physiques, à l'exception des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en immeubles, valeurs de portefeuille et objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé)². Certains auteurs de l'époque remarquaient déjà la difficulté à circonscrire la notion de gestion normale de patrimoine privé, surtout lorsqu'il s'agit de l'opposer à une gestion «spéculative» telle qu'envisagée pour la taxation à titre de revenus divers³.

L'évolution des techniques de marché et la mise en place de structures de plus en plus pointues en vue d'allier planification patrimoniale et plus-values internes ont amené l'administration à soutenir aujourd'hui fréquemment une taxation des plus-values réalisées lors de la cession d'actions, en vertu de l'article 90, 9° du Code des impôts sur les revenus de 1992 (*infra* substantivé comme «CIR»). Feront dès lors l'objet d'une taxation à titre de revenus divers: «les plus-values sur actions ou parts qui: [...] sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une

activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé»⁴.

Toutefois, en vue de permettre à un contribuable de mettre en place des opérations de gestion normale de son patrimoine privé tout en lui évitant le risque de requalification des opérations envisagées en opérations spéculatives taxables au titre de revenus divers, l'Administration lui permet de demander au Service des décisions anticipées, préalablement à la mise en place de ces opérations, un avis sur lesdites opérations envisagées.

Les plus-values réalisées sur actions peuvent donc revêtir trois qualifications fiscales pour les personnes physiques:

- revenu professionnel, quand l'activité revêt un caractère régulier (art. 24 CIR);
- revenu divers, quand la ou les opérations sortent de la normalité ou témoignent d'une intention spéculative (art. 90, 9° CIR);
- revenu exonéré, quand la cession des parts est considérée comme relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les taux auxquels sont soumises les deux premières catégories diffèrent, la première étant imposée globalement aux taux progressifs (et soumis aux additionnels communaux s'élevant de 0 à 9 %⁵), alors que la seconde appelle une taxation distincte, à hauteur de 33 % (à majorer à nouveau des additionnels communaux). Enfin, pour les opérations relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé, les plus-

1. Rapport de la Commission des finances du Sénat, *Doc. Parl.*, Sen., sess. ord. 1961-1962, n° 366, p. 148.

2. Code des impôts sur les revenus 1964, art. 67, 1°; L. DEKLERCK, «Le régime de taxation des plus-values dans le Code des impôts sur les revenus», *J.T.*, 2012, p. 293; *Com.IR*, n° 90/5.

3. *Ibidem*; CH. LINARD DE GUERTECHIN, *L'impôt des personnes physiques – Etudes morales, sociales et juridiques*, Bruxelles, Larcier, 1964.

4. CIR 92, art. 90, 9°.

5. CIR 92, art. 464.

values sont exonérées, les moins-values n'étant alors pas déductibles.

TABLE DES MATIÈRES

Première partie: les plus-values internes et la taxation à titre de revenus divers	3
1. La notion de plus-value interne, ses occurrences et ses motivations	3
2. Le critère fiscal: la spéculation ou la gestion anormale de patrimoine privé?	4
3. L'interprétation du Service des décisions anticipées	6
4. L'interprétation de la jurisprudence	10
5. L'incidence de l'article 344 §1 ^{er} CIR92, nouvelle mouture	14
6. L'influence de la motivation de l'opération	15
7. La taxation à titre de plus-values internes	16
Deuxième partie: les plus-values internes et les structures de transmission de patrimoine impliquant le transfert d'actions	18
1. Présentation générale des structures de transmission de patrimoine	18
2. L'importance de l'ordre des opérations	18
3. Les méthodes de transmission des actions	19
4. La création de la société holding	21
Conclusion	25

Première partie: les plus-values internes et la taxation à titre de revenus divers

1. La notion de plus-value interne, ses occurrences et ses motivations

Une plus-value sera considérée comme interne lorsque, économiquement parlant, le vendeur de la participation en est également l'acquéreur. Une cession d'une personne physique vers cette même personne physique n'étant pas envisageable, une personne morale viendra s'intercaler entre le contribuable agissant en tant que cédant, et ce même contribuable agissant (économiquement) en tant qu'acquéreur. La plus-value qui résultera de cette opération constituera une plus-value interne, et s'élèvera à la différence entre le montant déboursé ou la valeur d'investissement de la participation et le prix de vente ou la valeur d'apport déterminé lors de la cession ou de l'apport à la société interposée.

En d'autres termes, le caractère interne de la plus-value peut être défini comme s'appliquant aux «plus-values résultant de cessions internes sur actions réalisées à l'occasion d'une cession (vente ou apport) à titre onéreux d'une participation privée détenue par une personne physique à une société dont elle a le contrôle»⁶.

Les principales motivations à l'accomplissement d'une telle opération, cumulables dans certains cas, peuvent être identifiées comme suit:

Une *première motivation* revêt un caractère fiscal: elle consiste en l'évitement du précompte mobilier. Le contribuable, en réalisant une plus-value sur actions exonérée (vente ou apport), n'est, en effet, pas redevable du précompte mobilier (précompte mobilier qui aurait été dû s'il avait décidé, dans un premier temps, de distribuer les réserves de la société sous forme de dividendes et, dans un second temps, de céder sa participation).

En l'espèce, le détenteur de la participation va procéder à la vente ou à l'apport de la participation dans la société disposant d'importantes liquidités et inscrire comme dette de compte-courant ou à titre de capital social, en sa faveur, le montant du prix de vente. Le choix de la vente ou de l'apport aura une importance dans l'appréciation de l'opération⁷. Ensuite, la société détenant d'importantes liquidités procédera, dans la majorité des cas, à la distribution d'un important dividende, qui bénéficiera du régime des revenus définitivement taxés (ci-après: «RDT») et servira à rembourser la dette contractée lors de la cession préalable ou encore à procéder à un remboursement de capital si la participation a été apportée.

Tant dans l'hypothèse de l'apport que dans l'hypothèse de la vente, le remboursement qui reviendra à l'actionnaire sera exonéré de précompte mobilier. Le seul «frottement» fiscal encouru par le cédant est constitué par les 5% de taxation des dividendes versés par la société opérationnelle qui ne seront pas exonérés dans le chef de la société holding nouvellement constituée⁸.

Une *seconde motivation* revêt un caractère fonctionnel: un associé majoritaire ne souhaite pas diluer sa participation mais souhaite intéresser une de ses connaissances dans les affaires de la société. Pour maintenir le contrôle sur la société opérationnelle, les parts sont apportées dans une nouvelle holding, où l'investisseur originaire disposera de la majorité des droits de vote. Par cette technique, le cédant maintient son pouvoir politique, tout en diluant ses retombées patrimoniales. Une telle pratique ne se détache singulièrement du pacte d'actionnaires que par son institution sous la forme d'une structure dotée de la personnalité morale. La mention de cette volonté d'organisation optimale du contrôle est souvent vue comme un argument positif en vue d'attester le caractère normal de l'opération et dès lors de bénéficier de l'exonération de la plus-value.

6. M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, Limal, Anthémis, 2011.

7. Voy. *infra*.

8. Le régime des revenus définitivement taxés («RDT») ne prévoit une déduction que pour 95 % des dividendes perçus d'une société filiale.

Enfin, une troisième motivation découle de la planification patrimoniale: l'entrepreneur manifeste la volonté de transmettre les rênes de la société à une nouvelle génération et, le plus fréquemment, souhaite intéresser ses enfants dans la société dont il détient les parts (et est souvent le gestionnaire).

Cette motivation rencontre souvent un objectif d'optimisation de la transmission du patrimoine, avec un démembrement de la propriété des parts de la société holding, l'usufruit revenant aux parents, alors que les enfants se voient attribuer la nue-propriété. Moyennant les mentions correctes dans l'acte de constitution de la société holding et dans l'acte de donation (v. *infra*), les parents conservent de la sorte leurs droits politiques indirectement sur la société opérationnelle et directement sur la société holding, ainsi que le droit aux dividendes qui remonteront de la société opérationnelle vers la société holding, alors qu'au décès, la pleine propriété est reconstituée en exonération de droit.

2. Le critère fiscal: la spéculation ou la gestion anormale de patrimoine privé?

L'administration, à l'origine, considérait que toute opération qui recourait à l'utilisation ou à la mise en place d'une société holding s'écarterait de la gestion normale d'un portefeuille privé⁹. Néanmoins, cette position fut combattue ardemment en doctrine et en jurisprudence, certes loin pourtant d'être unanime, soulignant, en ne relevant qu'un argument, que les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962, instaurant le Code de 1964, définissent les actes de gestion normale d'un patrimoine privé comme «[les] actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine [...]»¹⁰.

La Cour de cassation, quelques années plus tard, définit la spéculation, venant donc s'opposer aux opérations qu'accepterait un bon père de famille¹¹, comme «l'achat de biens comportant un risque de perte mais

effectué dans l'espoir de réaliser, par la revente, un bénéfice à la faveur de la hausse du prix du marché»¹². La recherche d'un bénéfice n'est toutefois pas incompatible avec une gestion de patrimoine privé, mais «le but ou l'intention spéculative anime ceux qui agissent dans un esprit de lucre incompatible avec les desseins parfaitement normaux d'un père de famille»¹³.

Th. Afschrift propose toutefois une définition plus stricte de la notion de spéculation: «L'élément important de ces définitions est le fait que l'intention de revenu doit déjà exister au moment de l'achat des biens. Il faut se placer au moment de l'acquisition de la participation afin d'évaluer si le contribuable agit dans une intention spéculative»¹⁴.

L'administration fiscale, depuis de nombreuses années, soutient, pour sa part, une définition abstraite de la transaction qui témoigne d'une intention spéculative, l'appréhendant comme étant: «la transaction comportant de nombreux risques et pour laquelle il existe une possibilité de réaliser un bénéfice important ou, le cas échéant, une lourde perte, en raison de hausses et de baisses de prix survenues»¹⁵.

Le terme «spéculation» est à présent absent de la formulation de l'article 90, 9°, tel qu'instauré par la loi du 11 décembre 2008¹⁶, qui dispose que sont imposables à titre de revenus divers «9° Les plus-values sur actions qui [...] sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé»¹⁷. Seule subsiste dans cette nouvelle formulation la notion de gestion anormale d'un patrimoine privé, qui s'entend donc comme les comportements de gestion d'un patrimoine que ne poserait pas un bon père de famille normalement prudent et diligent.

Les travaux préparatoires de la loi du 11 décembre 2008 exposaient encore que le changement de nomenclature opéré n'impliquait pas une évolution de la notion de plus-values sur actions taxables¹⁸. Nous

9. Civ. Namur, 27 mars 2002, *R.G.F.*, p. 217.

10. Rapport de la commission des Finances du Sénat, *op.cit.*, p. 148; M. MARLIÈRE et C. SCHOTTE, «Plus-values sur actions réalisées dans la sphère privée par des personnes physiques résidentes: de la tentative de l'administration fiscale de les taxer en dehors du cadre de la spéculation», *R.G.C.F.*, 2005, n° 4, p. 219.

11. M. MARLIÈRE et C. SCHOTTE, *ibidem*.

12. Cass., 6 mai 1988, *Pas. I*, 1988, p. 1092; P.-FR. COPPENS, *La fiscalité mobilière en questions*, Coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 150.

13. M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, Limal, Anthémis, 2011; Bruxelles, 12 mai 1975, *J.D.F.*, 1975, p. 287. Dans la doctrine classique, on peut encore lire que l'appréciation de la gestion doit se faire en référence à la notion d'une gestion réalisée «en bon père de famille». Espérons que nos féministes belges ne s'insurgent pas de la tradition patriarcale de cette notion, comme l'ont fait les puritaines françaises, au point de faire voter un amendement visant à remplacer cette notion dans toutes les dispositions du(es) Code(s) où elle est reprise par le terme «raisonnablement». A défaut, les cours et tribunaux devront également revoir leur jurisprudence.

14. T. AFSCHRIFT, «Le mode de calcul du bénéfice imposable à titre de revenus divers en cas de cession d'actif comportant une plus-value», *R.G.C.F.*, 2007, 1, p. 48; S. SCARNA, «Les plus-values internes: la revanche du fisc», *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2009, 3, p. 65.

15. Com. IR, n° 90/56.

16. Loi du 11 décembre 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCA d'un Etat membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du 17 février 2005, *M.B.*, 12 janvier 2009, pp. 672 à 686.

17. CIR 92, art. 90, 9°, premier tiret.

18. Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCA d'un Etat membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du 17 fé-

verrons cependant que ces modifications ne sont pas sans conséquences sur la détermination de la base imposable. Depuis quelques années, l'administration semble tenter d'infléchir les critères établis en vue d'opérer également une taxation des opérations anormales, même si une intention spéculative n'y transparaît pas, celles-ci devenant imposables au titre de revenus divers. Comme le note E.-J. Navez, «le critère d'intention spéculative au sens strict (qui fonde traditionnellement la distinction entre ces deux catégories de revenus) serait progressivement remis en question à la faveur du critère de l'anormalité de l'opération»¹⁹.

La gestion qualifiée de normale est celle qu'accomplit un bon père de famille. La notion et le comportement de «bon père de famille» s'appréhendent dans les faits, *in concreto*²⁰. Il convient donc de confronter le comportement du contribuable concerné avec celui d'un bon père de famille qui se trouve dans des circonstances identiques²¹. Le critère de normalité de la gestion d'un patrimoine privé implique en effet de se référer aux actes qu'aurait posés un bon père de famille prudent et diligent dans les mêmes circonstances, en tenant compte des enjeux et opportunités en présence²². Comme l'indiquent W. Deffor et S. Vertommen: «het kernwoord 'normaal' dient om te bepalen waar de grens ligt tussen, enerzijds, de goede huisvader geïnformeerd en goed opleid maar uitendelijk slechts een huisvader en, anderzijds, de persoon die door zijn al actieve ingrepen of door zijn met speculatief inzicht verrichte beleggingen in de sfeer van de belastbare verzeilt»²³.

De Page définissait le comportement en *bonus pater familias* comme «tout acte quelconque, fût-il de disposition, qui a pour but de faire fructifier et d'augmenter son patrimoine». C'est à la jurisprudence prin-

cipalement que revient la tâche de vérifier si la gestion de son patrimoine par le contribuable peut être considérée comme correspondant à la gestion d'un bon père de famille. «C'est donc l'appréciation des faits de la cause qui permettra de déterminer si, dans l'espèce concernée, la spéculation est présente, et si cette intention spéculative exclut une gestion normale du patrimoine»²⁴. Le comportement du bon père de famille servira de référence.

Forte de ces enseignements, la jurisprudence dégagée, en matière de cession d'actions, divers critères d'évaluation, qui, malgré l'intervention ultérieure du Service des décisions anticipées, apparaissent toujours révélateurs de la présence ou de l'absence d'une intention spéculative. A titre d'exemple, dans un arrêt défavorable au contribuable, la Cour d'appel de Bruxelles a retenu la spéculation en raison des éléments de fait suivants²⁵:

- la disproportion entre le prix d'émission et le prix de vente des actions;
- la relation existant entre le vendeur et la société acquéreuse;
- l'importante différence entre le prix de vente des actions et leur valeur intrinsèque;
- l'importance exceptionnelle de la plus-value réalisée²⁶;
- le fait qu'entre l'achat des actions et leur revente, aucun dividende n'avait été distribué²⁷;
- le délai entre la constitution de la société holding et la vente des actions²⁸;
- les investissements importants consentis pour le fonds de commerce exploité par la société;
- le recours pour la réalisation de l'opération à des personnes tierces entretenant des liens avec les vendeurs.

vrier 2005, Rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget par L. Van Biesen, *Doc. Parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2008-2009, 52-1398/004, pp. 15 et 16. Voy. tout spécialement la discussion des parlementaires concernant le risque d'un renforcement de la définition d'actes relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé.

19. E.-J. NAVEZ, «Le traitement fiscal des plus-values réalisées par une personne physique aux limites de la gestion normale du patrimoine privé» in J. MALHERBE, *Les personnes morales – Dissolution*, Coll. Manuel de planification patrimoniale, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 342; L. KELL, «De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting», *T.F.R.*, 2005, 285, p. 627; M. VAN BIER, «Spéculer est-il anormal?», *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 915 à 934; M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, *op.cit.*, pp. 32 et s. et la jurisprudence citée; Civ. Bruxelles, 13 février 2009, *R.G.C.F.*, 2009, 4, p. 301.
20. M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, *op.cit.*, pp. 32 et s.; L. DEBART, «Plus-values sur actions et gestion de patrimoine privé», *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2007, 11, p. 297; J. KIRKPATRICK, «La portée de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus en matière de plus-values réalisées sur l'aliénation d'actions, spécialement en cas de 'cession interne'», *J.D.F.*, 2004, pp. 195 et 196; L. MAES ET N. PLETS (éd.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, pp. 1095 et s.
21. A. CALCIS, «À propos de la gestion normale de patrimoine privé», *Act. Fisc.*, n° 26, 2003, p. 2; Civ. Bruxelles, 22 novembre 2006, www.fisconet.be; Civ. Bruxelles, 16 février 2011, www.fisconet.be.
22. Civ. Bruxelles, 10 mai 2006, www.fiscalnet.be.
23. L. MAES ET N. PLETS (éd.), *op.cit.*, p. 1133.
24. T. AFSCHRIFT ET M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques – Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 785; Civ. Hasselt, 11 février 2004, www.fiscalnet.be.
25. Bruxelles, 9 février 2006, *Act. fisc.*, 2006, n° 32, pp. 1 à 4; L. DEKLERCK ET TH. BLOCKERYE, *Plus-values et moins-values*, Coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 362.
26. Le Tribunal de première instance de Mons souligne néanmoins dans son jugement du 14 octobre 2003 que l'importance du montant de la plus-value n'était pas un indice de spéculation (*J.D.F.*, 2004, pp. 250 et s.). Voy. *infra* pour de plus amples explications.
27. Voy. par exemple: Anvers, 2 février 1993, *F.J.F.*, 1993, 186. La Cour a estimé que: «la cession des actions d'une société moins de deux mois après qu'elle a été constituée par le contribuable, ne relevait pas de la gestion normale de son patrimoine privé. Le fait que durant ce court laps de temps elle a œuvré pour accroître la valeur du fonds de commerce, acquis par la société dans le secteur horeca immédiatement après sa constitution, a forgé l'opinion du juge que le contribuable, dès le départ, n'avait pas l'intention de conserver les actions et recherchait, en réalité, la réalisation d'un profit (plus-value sur la vente du fonds de commerce par la vente des actions)».
28. La Cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 16 juin 2010 a considéré que «l'appelant n'explique toutefois pas quand et comment il est devenu propriétaire des actions de la s.a. C. [...] L'explication de l'appelant ne convainc pas. «La vente des actions de la s.a. C. ne peut être isolée de son contexte, [...] Si sans doute aucun emprunt n'a été souscrit pour réaliser cette plus-value, la plus-value a été réalisée dans un court laps de temps, le cessionnaire n'est pas la société anversoise J mais bien la société irlandaise C, ce qui implique que la notion de simulation eût pu être retenue comme l'observe le premier juge.» (Bruxelles (6^e ch. suppl.), 16 juin 2010, *F.J.F.*, 10, p. 1174).

Dès lors, le développement de normes abstraites ou une réflexion abstraite détacherait la notion de gestion normale de bon père de famille des éléments en présence lors de la prise de décision pouvant mener à taxation sur la base de l'article 90, 9°. Ce n'est qu'à travers des faits qu'il sera possible d'identifier l'intention spéculative ou le caractère anormal d'une opération, fondant une taxation au titre de plus-values internes résultant d'un comportement sortant de la gestion normale d'un patrimoine privé. Sera soumise à notre analyse dans les deux prochaines sections, l'interprétation de ces critères par le Service des décisions anticipées et la jurisprudence.

3. L'interprétation du Service des décisions anticipées

3.1. Présentation générale de la position du Service des décisions anticipées

Comme l'indique sa dénomination, le Service des décisions anticipées (mentionné ci-après comme «SDA») joue un rôle de gardien d'une certaine sécurité par rapport à l'impôt pour le contribuable, en lui permettant de faire tester l'opération qu'il envisage.

Le SDA, auparavant farouchement attaché à donner une réponse négative à toutes les opérations mettant en jeu des plus-values internes, assouplit sa position suite à une réponse du Ministre à une question parlementaire, dans laquelle il affirma que: *«la constitution d'une telle société holding pouvait constituer une opération normale dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé mais qu'il fallait l'examiner au cas par cas»*²⁹. Au départ de cette position ministérielle, le SDA a alors établi des critères pour apprécier la normalité de l'opération soumise, et a mis en place une distinction importante entre vente et apport des actions que l'on s'efforcera de préciser dans les paragraphes qui suivent.

Le SDA a, en plus de définir certains engagements qui pouvaient être repris lors d'apport, rappelé que les critères établis par la jurisprudence entraînent en ligne de compte pour l'évaluation de l'opération, qu'elle soit, comme on le verra, une vente ou un apport. En annexe de son avis du 26 novembre 2013 relatif aux plus-values sur actions, le SDA reprend un aperçu des critères retenus par la jurisprudence:

- l'existence ou l'absence de motifs familiaux et/ou économiques;
- le caractère complexe ou ingénieux de l'opération;
- le fait que l'(les) opération(s) implique(nt) des sociétés récemment constituées (qu'il s'agisse de la société d'exploitation ou de la holding);
- l'importance de la plus-value;
- le mode de financement et les éventuelles cautions;

- la capacité de financement de la société acquéreuse;
- la distribution de dividendes entre le moment de l'acquisition des actions des sociétés concernées par l'opération et le moment de l'opération projetée;
- l'obligation d'appréhender l'(les) opération(s) dans sa (leur) globalité, qu'il soit fait usage ou non de sociétés qui sont contrôlées par le demandeur, ou qu'il soit fait recours ou non à des spécialistes. Il est question plus particulièrement d'analyser la façon dont est géré le patrimoine privé;
- l'estimation des parts.

Le SDA précise en outre, dans son avis du 26 novembre 2013, qu'il peut être nécessaire que le rapport d'évaluation du réviseur ou du comptable soit fourni avant la prise de décision concernant l'opération projetée.

Le SDA examine l'intégralité des opérations dans leur globalité, à savoir que c'est l'ensemble des éléments qui sont antérieurs, contemporains et postérieurs à l'opération envisagée, pour laquelle une décision anticipée est demandée, qui seront analysés par le SDA.

A ce titre, le SDA précise dans son avis du 28 novembre 2013 qu'il s'assurera que l'opération n'a pas pour but la distribution, sans taxation, des liquidités supplémentaires constituées auparavant au sein des sociétés opérationnelles.

La réponse à une demande d'avis sera, dans la plupart des cas, négative lorsque l'(es) opération(s) envisagée(s) tend(ent) uniquement pour les sociétés à sortir leurs liquidités excédentaires par le biais de la création d'une holding interne afin d'échapper au paiement du précompte mobilier de 25 % normalement dû. Le message du SDA est donc clair à l'égard des sociétés, à savoir qu'il convient pour elles de distribuer, préalablement à l'opération d'apport des titres à la holding, un dividende substantiel aux actionnaires (sauf s'il existe une motivation suffisante pour que ces dividendes soient conservés).

Le SDA précise, en outre, qu'il ne fait en principe pas de distinction, qu'il s'agisse des «économies» que les sociétés ont accumulées au cours du temps, d'investissements en titres ou produits de placements réalisés grâce aux liquidités excédentaires antérieures (placements financiers purs), ou encore de biens immobiliers qui ne font pas partie du *core business* (bien immobilier destiné à la location à des tiers ou à son usage propre).

Dans tous les cas, le SDA prendra en considération la

29. *Ibidem*.

politique préalable de gestion du groupe au sein duquel a lieu l'opération.

La décision du SDA ne sera valable que pour autant que l'opération ait lieu dans un délai d'un an à compter de la date de la décision.

Certains des critères peuvent être problématiques dans l'hypothèse d'une planification successorale, et nous analysons ci-dessous les moyens pour contrer les éléments des opérations qui peuvent apparaître suspects d'un point de vue fiscal.

3.2. Appréciation de l'opération suivant sa nature juridique

3.2.1. La vente

A. La vente à une holding propre

C'est dans le cadre de la marge de manœuvre laissée par le Ministre que le SDA a décidé, dès les premières remises de réponses, de ne donner aucun avis positif en matière d'exonération des plus-values internes quand l'opération envisagée prévoyait la vente des parts à une société holding dont le vendeur détient le contrôle (soit une holding propre). Cette position du SDA semble constante, comme le constatent certains auteurs en doctrine³⁰. Néanmoins, dans son avis récent du 28 novembre 2013, le SDA précise que les critères d'appréciation pris en compte sont ceux de la jurisprudence³¹, et celle-ci demeure partagée³². On touche là aux limites de la marge de manœuvre accordée au SDA: les situations pour lesquelles le service n'accorde pas de décisions anticipées peuvent toutefois être avalisées comme étant relatives à une gestion normale de patrimoine privé et non susceptibles de taxation sur la base de l'article 90, 9° par les cours et tribunaux.

A titre d'exemple, la Cour d'appel d'Anvers a estimé que «la gestion normale d'un patrimoine privé n'implique pas qu'un bon père de famille doive adopter une attitude purement passive. Le seul fait que le vendeur occupe une position dominante auprès de l'acheteur ne permet pas de considérer qu'il s'agit d'une opération anormale. Le fait que la vente ait donné naissance à la même structure d'actionariat que chez le coassocié ne prouve pas que le contribuable dépasse les limites de la gestion normale de son patrimoine privé. Il convient toujours d'opérer une distinction claire entre la position du vendeur en tant que dirigeant d'entreprise de l'acheteur et sa position en tant qu'actionnaire³³».

La cour d'appel de Mons a également considéré que l'opération de cession des actions dans des conditions avantageuses tout en conservant indirectement le contrôle des sociétés opérationnelles via la société holding n'exclut pas une gestion normale et n'a, par ailleurs, rien de particulièrement complexe et est fréquemment mise en œuvre par des comptables, experts comptables et fiscalistes³⁴.

Les critères jurisprudentiels sont présentés dans la section suivante.

B. La vente d'une participation majoritaire à une société tierce

Une vente des parts à une société dont le vendeur ne détient pas le contrôle et n'est pas actionnaire majoritaire ne devrait pas appeler de décision négative, et ce, comme le soulignent L. Deklerck et Th. Blockerye³⁵, même si le vendeur continue à travailler dans la société acquéreuse. Il en va de même si la société acquérant la participation est contrôlée par un membre de la famille du vendeur.

Dans cette dernière hypothèse toutefois, lorsque la vente intervient entre deux membres de la même famille, il convient de respecter certaines conditions plus précises:

- le paiement du prix des actions de la ou des sociétés(s) opérationnelle(s) doit s'étaler sur une période de cinq années au moins;
- dans la mesure où l'acheteur a recouru à un emprunt pour effectuer l'achat, la période de remboursement de l'emprunt doit également être de cinq ans au moins;
- enfin, les actions doivent faire l'objet d'une évaluation par un expert-comptable ou par un réviseur d'entreprise indépendant.

Dans une décision du 12 juin 2012, le SDA a considéré que l'opération envisagée consistant en la vente des participations détenues par deux parents à une société détenue par leurs enfants n'était pas soumise à la taxation en vertu de l'article 90, 9° du CIR, mais consistait bien en une opération de gestion normale de patrimoine privé. En l'espèce, les parents vendent leurs participations à une société détenue par leurs enfants dans laquelle il n'auront aucun pouvoir de décision (le SDA a considéré comme n'étant pas relevant le fait qu'ils assument un mandat d'administrateur délégué au sein de cette société acquéreuse pendant un court laps de temps afin de faciliter la transmission de l'entreprise à leurs enfants) et dont ils ne seront pas actionnaires. L'opération envisagée est

30. Voy. not.: J. VAN DYCK, *Fiscologue*, n° 999 du 21 octobre 2005, p. 1.

31. Service des décisions anticipées en matière fiscale, «Avis plus-values sur actions ou parts», www.ruling.be, 22 mars 2011.

32. Voy. *infra*. La jurisprudence, plutôt que la nature de l'opération, aura égard à l'intention du contribuable lors de l'acquisition.

33. Anvers, 16 mars 2010, www.fiscalnet.be.

34. Mons, 27 novembre 2009, www.fisconetplus.be; Voy. également: Civ. Bruxelles, 16 février 2011, *Fiscologue*, 2011, 1239, p. 1.

35. L. DEKLERCK et Th. BLOCKERYE, *op.cit.*, p. 362.

simple et ne recourt pas à des mécanismes complexes. L'opération de vente répond avant tout à un motif successoral et ne poursuit pas un objectif purement fiscal. Enfin, la valorisation des sociétés dont les parts seront vendues a été réalisée par un réviseur d'entreprise indépendant. Il n'y aura donc aucun élément permettant de conclure à une surévaluation³⁶.

Le SDA tient encore compte de la position du cédant dans la société acquéreuse³⁷. Ainsi, dans son avis de 2006, le fait pour un dirigeant d'entreprise de continuer à exercer une activité dans la société n'était pas vu comme attestant d'une gestion anormale d'un patrimoine privé, et ne faisait en tout cas pas obstacle à l'obtention d'une décision favorable. Cette précision a disparu lors de la publication de l'avis de 2009, le SDA indiquant qu'il se rangerait à l'interprétation de la jurisprudence.

3.2.2. L'apport

L'apport dans une société holding propre

L'hypothèse visée est celle d'une personne physique qui souhaite faire un apport d'une participation majoritaire à une société holding, existante ou à créer, sur laquelle elle détiendra, en fait ou en droit, le contrôle. Si l'apport ne constitue qu'une participation minoritaire, le SDA a tendance à considérer qu'il s'agit d'une opération relevant de la gestion normale du patrimoine privé³⁸.

Il s'agit bien d'une interprétation jurisprudentielle à laquelle le SDA se range. Par exemple, la Cour d'appel de Bruxelles a considéré que le fait que «le contribuable puisse, en sa qualité de gérant, exercer une influence décisive sur la gestion de la société n'empêche pas que les parts de la société dont il est gérant appartiennent encore à son patrimoine privé. Le fait que l'actionnaire ait conservé indirectement, après l'apport, le contrôle de la société apportée ne constitue pas non plus, selon la Cour, une indication d'un caractère anormal, pas plus que le fait que le contribuable ait agi avec deux casquettes et qu'il n'ait pas respecté la procédure en matière de conflit d'intérêts du droit des sociétés³⁹».

Le SDA n'accorde toutefois que rarement un avis positif sans y adjoindre des conditions⁴⁰, et s'appuie à cette fin sur une réponse du Ministre des Finances à une question parlementaire⁴¹, dans laquelle sont éta-

blies différentes conditions pour procéder à un apport en exemption de taxe:

- aucune réduction de capital n'est effectuée par la société holding pendant une période de trois ans;
- aucune réduction de capital n'est effectuée par la société opérationnelle durant une période de trois ans au moins, sauf dans la mesure où ces réductions de capital viennent soutenir une politique d'investissement dans la société même ou dans d'autres sociétés du groupe; les sommes distribuées ne peuvent, à la suite de l'opération, se retrouver dans la patrimoine de personnes physiques;
- dans une période de trois ans débutant lors de l'apport des parts, les dividendes distribués par la société opérationnelle ne doivent pas être plus élevés qu'avant l'apport; des dividendes plus élevés peuvent toutefois être distribués s'il est démontré que ces dividendes sont utilisés dans le cadre de nouveaux investissements ou du financement d'autres sociétés du groupe ou d'entreprises liées;
- des dividendes supplémentaires ne peuvent être distribués aux actionnaires personnes physiques durant une période de trois années, à l'exception de leur utilisation pour le paiement d'actionnaires qui désirent se retirer de la société, et pour autant que les sommes soient utilisées pour le remboursement d'un prêt ou d'un compte courant qui a été contracté pour racheter les parts. Ce remboursement doit néanmoins intervenir sur une période suffisamment longue (le SDA semble se positionner pour une durée de l'ordre de 5 à 7 années, voy. ci-après la présente énumération);
- durant une période de trois ans toujours, les *management fees* et autres rémunérations de dirigeant d'entreprise doivent correspondre à ceux payés avant la réalisation de l'apport;
- enfin, les flux financiers de la société opérationnelle vers la société holding peuvent être supérieurs aux rémunérations antérieures des dirigeants et gestionnaires de la société, dans la mesure où les prestations de la société holding en faveur de l'opérationnelle comprennent des services qui étaient auparavant assurés au sein même de l'opérationnelle⁴².

Ces engagements étaient déjà mentionnés dans la position du SDA du 9 mai 2006 mais étaient au départ davantage considérés comme une condition (il sera donné une décision favorable [...] pour autant que les engagements suivants soient respectés). La doctrine avait été très critique sur le fait que le SDA pose les

36. Déc. antic. n°2012.084 du 12 juin 2012.

37. D. BAILLEUX (dir.), *Rulings – Etudes des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 321; Déc. antic. n° 500.000 du 9 juin 2005; Déc. antic. n° 500.036 du 4 août 2005.

38. Voy. par exemple: Déc. antic. n° 500.174.

39. Bruxelles, 17 juin 2009, www.fiscalnet.be.

40. Remarquons toutefois que, depuis la publication du dernier avis, le SDA estime que les engagements que prendrait le contribuable restent sans effet sur l'application de l'article 344, § 1^{er} CIR.

41. Q.P. n° 657 du 23 février 2005 du parlementaire VAN CAMPENHOUDT, *Bull. Q&R*, Chambre, 2004-2005, n°095, pp. 16.865-16.867.

42. *Bull. Q.R., Ch. repr.*, sess. ord. 2004-2005, n° 51 à 95, p. 16865.

conditions d'octroi d'une décision favorable⁴³.

Le SDA s'est dès lors empressé de ne plus exiger les engagements de manière formelle mais de reprendre l'opinion du Ministre dans un avis exposant des lignes directrices, en précisant que les engagements peuvent être pris en matière d'apport classique. Il est important, à notre sens, de souligner le caractère purement potentiel sous-entendu par le SDA. En effet, mentionner que des engagements 'peuvent' être pris implique deux conséquences non négligeables:

- la prise de tels engagements par les entreprises cédante et cessionnaire n'entraîne pas nécessairement un avis positif de la part du SDA si une décision anticipée est demandée;
- *a contrario*, l'absence de tels engagements n'entraînera pas automatiquement une décision négative de la part du SDA, dans la mesure où l'opération répondrait, même en leur absence, à une opération relevant de la gestion normale de patrimoine privé⁴⁴.

Cette incertitude dans la portée des engagements pris par un contribuable est renforcée par la mention, dans l'avis de novembre 2013, que le SDA appréciera l'opération envisagée à la lumière des critères établis par la jurisprudence, et non en tenant uniquement compte des engagements formulés dans la demande de décision anticipée⁴⁵.

Ainsi, la règle n'est pas absolue mais bien appréciée en fonction des circonstances de fait.

L'apport par un contribuable de sa participation dans une société holding propre est une opération fréquemment soumise à l'appréciation du SDA, le contribuable tendant à obtenir du SDA la confirmation que l'apport envisagé constitue une opération de gestion normale de patrimoine privé n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 90, 9°, 1^{er} tiret du CIR 92, et qui sera dès lors exonérée dans son chef.

Comme déjà mentionné, le SDA en vue de rendre son avis examine alors l'intégralité de l'opération envisagée, à la lumière des faits et de la motivation de l'opération.

Dans sa décision anticipée du 28 février 2012⁴⁶, le SDA a rappelé de manière structurée différents critères sur lesquels il se base pour rendre son avis.

En l'occurrence, il s'agissait pour un contribuable

d'apporter les participations qu'il détient ainsi que celles détenues en minorité par sa sœur dans une société E, préalablement reçues suite à une donation des parents, à une société holding belge récemment constituée G (voire en cours de constitution).

Premièrement, le SDA relève le fait que les apports envisagés visent à rencontrer l'un des objectifs de restructuration du patrimoine familial. En l'espèce, il s'agit de concentrer la gestion de la société opérationnelle en Belgique, pays dans lequel réside la personne qui s'y investit totalement depuis plusieurs années (le contribuable).

Deuxièmement, l'opération s'inscrit dans un contexte familial et économique, et est motivée par la volonté de préserver au mieux les droits de chacun au sein du patrimoine familial: le contribuable désire continuer à associer sa sœur au développement de l'activité initiée par leur père, et ce même si elle ne s'y implique pas, étant donné qu'il ne veut pas la léser et qu'il n'a lui-même pas de descendant; il y voit donc également sa propre planification successorale en faveur de sa petite sœur.

Troisièmement, l'opération envisagée n'est pas complexe, en ce qu'il s'agit d'un apport simple d'une participation.

Cette décision du SDA est une des seules à relever que l'implication d'une société holding récemment constituée n'est pas un critère pouvant à lui seul emporter la conviction d'une gestion anormale du patrimoine privé. De plus, le SDA relève qu'en l'espèce, le contribuable ne modifie pas sa politique de distribution de dividendes en raison de l'opération mais maintient une politique de distribution régulière.

Enfin, même si cela ne constitue pas une exigence, le contribuable s'est engagé à respecter les différentes conditions énoncées par le SDA.

Suite à l'examen approfondi de l'opération envisagée, le SDA a considéré qu'elle relevait de la gestion normale du patrimoine privé et était donc, à ce titre, exonérée⁴⁷.

Certaines décisions imposent des conditions plus sévères que celles mentionnées dans l'avis, étendant par exemple la période de «carence» à cinq années, alors que d'autres au contraire ne font pas référence à une

43. Voy. par exemple, M. Eloy qui adoptait une position tranchée: «A l'évidence, le SDA s'immisce dans la gestion d'une entreprise, ce qu'on ne peut admettre. L'administration ne peut être juge de l'opportunité d'une décision ou d'une stratégie économique, industrielle ou financière. [...] En fait, il faut bien admettre que le SDA se comporte comme un véritable législateur. L'administration s'attribue ainsi le droit de déterminer les critères d'application d'une disposition légale (article 90, 1° du CIR) en dehors de toutes bases légales. Il s'agit véritablement d'une violation du principe de la légalité de l'impôt» (M. ELOY, «Le SDA et les plus-values internes sur titre», *Comptabilité et Fiscalité pratiques*, 2007, n°8, p. 2).

44. En ce sens, C. BUYSE et J. VAN DYCK, «Plus-values internes sur actions: 'engagements complémentaires'», *Fiscologue*, n° 1167, p. 1.

45. Services des décisions anticipées en matière fiscale, «Avis plus-values sur actions ou parts», www.ruling.be, 22 mars 2011.

46. Déc. antic. n° 2011.445 du 28 février 2012.

47. Voy. aussi: Déc. antic. n° 2012.390 du 25 février 2013.

période d'intangibilité s'étalant sur trois années⁴⁸.

D'autres engagements viennent influencer sur ceux mentionnés dans l'avis du SDA, parmi lesquels: le respect de l'évaluation de l'apport à la valeur de marché, parfois accompagné de l'obligation de la communication d'un rapport de réviseur⁴⁹; la limitation des réductions de capital et des distributions de dividendes vers la société holding à ce qui est nécessaire aux investissements à réaliser⁵⁰, ou encore la limitation de la possibilité de distribuer du capital en exonération de précompte mobilier à destination des actionnaires personnes physiques de la société holding⁵¹.

Le SDA précise donc à juste titre que les avis publiés n'ont pas force obligatoire, mais ont pour seul but d'indiquer aux demandeurs potentiels les éléments pouvant attester d'une réception positive des opérations envisagées. Ces positions sont d'ailleurs réévaluées et adaptées lorsque cela s'avère nécessaire.

4. L'interprétation de la jurisprudence

4.1. Présentation de la place de la jurisprudence dans l'interprétation de l'article 90, 9° et des conséquences de l'arrêt du 30 novembre 2006

L'interprétation de la notion de plus-value interne ne peut être détachée de l'historique de la disposition et de l'application qui en est faite par la jurisprudence. En rangeant les revenus provenant de la cession de participations à l'article 90, 1°, le législateur assimilait le traitement fiscal des plus-values sur actions à celui des autres revenus témoignant d'une intention spéculative du contribuable personne physique. Le texte disposait alors: «Les revenus divers sont [...] les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, [...] d'opérations ou spéculations quelconques [...] en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en des biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers»⁵².

La définition des revenus visés à l'article 90, 1° n'avait pas été circonscrite précisément, de telle sorte que l'administration soutenait que c'était l'entièreté de la contrepartie perçue en raison de la cession ou de l'apport qui était taxable. Dans son arrêt du 30 novembre 2006, la Cour de cassation a dès lors établi que: «L'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne soumet pas à l'impôt la plus-value réalisée à l'occasion d'une vente excédant les limites de la gestion du patrimoine privé, mais uniquement le bénéfice ou profit qui résulte d'une telle opération»⁵³.

Cette nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation a reçu une portée variable; certains auteurs, dont Th. Afschrift, ont interprété extensivement cet arrêt et considéré qu'il n'y avait, en tout état de cause, pas de taxation au titre de revenus divers si la cession ou l'apport avait lieu au prix du marché⁵⁴. A l'inverse, «certains auteurs constatant que la Cour de cassation ne s'est pas prononcée dans un cas d'espèce où le contribuable était animé d'une intention spéculative estiment, quant à eux, que dans pareille hypothèse, l'entièreté de la plus-value serait taxable»⁵⁵.

Le législateur est toutefois intervenu pour clarifier la situation, sans doute sous l'impulsion de l'administration fiscale. Par la loi du 11 décembre 2008, l'article 90 a été réécrit, et l'imposition des plus-values internes déplacée du premierement vers le neuvième. Ce n'est donc plus l'article 97 CIR qui sert de référence à l'établissement de la base taxable, mais bien l'article 102 CIR. La position de l'arrêt de la Cour de cassation a donc bien été entérinée, mais le contribuable y a perdu la déduction des frais et la déduction des pertes antérieures⁵⁶.

4.2. Les critères d'appréciation de la jurisprudence

Les critères relevés par la jurisprudence pour attester du caractère spéculatif ou anormal d'une opération impliquant une plus-value interne sont nombreux. Comme nous l'avons identifié, ce sont en effet les faits et le faisceau d'indices attestant d'une intention spéculative qui seront déterminants, et non un en parti-

48. D. BAILLEUX (dir.), *Rulings – Etudes des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 319.

49. *Ibid.*; Déc. antic. n° 800.411 du 23 juin 2009; Déc. antic. n° 900.048 du 19 mai 2009; Déc. antic. n° 900.043 du 21 avril 2009; Déc. antic. n° 800.263 du 31 mars 2009.

50. *Ibid.*; Déc. antic. n° 800.417 du 31 mars 2009; Déc. antic. n° 800.447 du 3 mars 2009; Déc. antic. n° 800.255 du 16 décembre 2008; Déc. antic. n° 800.382 du 25 novembre 2008; Déc. antic. n° 800.206 du 15 juillet 2008; Déc. antic. n° 800.142 du 1er juillet 2008; Déc. antic. n° 800.177 du 24 juin 2008; Déc. antic. n° 800.151 du 3 juin 2008; Déc. antic. n° 800.064 du 1er avril 2008.

51. *Ibid.*; en ce qui concerne la réduction du niveau de dividendes distribués par la société opérationnelle à un pourcentage du bénéfice net: Déc. antic. n° 800.411 du 23 juin 2009; Déc. antic. n° 800.345 du 13 janvier 2009; en ce qui concerne la limitation des réductions de capital à ce qui est nécessaire pour l'investissement de la société holding: Déc. antic. n° 800.255 du 16 décembre 2008; Déc. antic. n° 800.382 du 25 novembre 2008; Déc. antic. n° 800.206 du 15 juillet 2008; Déc. antic. n° 800.142 du 1er juillet 2008; Déc. antic. n° 800.177 du 24 juin 2008; Déc. antic. n° 800.151 du 3 juin 2008; Déc. antic. n° 800.064 du 1er avril 2008.

52. CIR, ancien art. 90, 1°.

53. Cass., 30 novembre 2006, *F.J.F.*, 2007, 4, p. 342 et www.monkey.be (1er septembre 2008); *J.D.F.*, 2007, liv. 5-6, p. 162, concl. M.P.; *J.L.M.B.*, 2007, liv. 31, p. 1312 et <http://jlmbl.larcier.be> (12 octobre 2007); <http://jlmbl.larcier.be> (12 octobre 2007); *Pas.*, 2006, liv. 12, p. 2519, concl. HENKES; *R.G.C.F.*, 2007, liv. 1, p. 40, note Th. AFSCHRIFT; *R.W.*, 2008-09 (abrégé), liv. 39, p. 1662; *T.F.R.*, 2007, liv. 317, 189, note L. KELL.

54. Th. AFSCHRIFT, «Le mode de calcul du bénéfice imposable à titre de revenus divers en cas de cession d'actif comportant une plus-value», *op.cit.*, p. 49; Th. AFSCHRIFT, note sous Cass., 30 novembre 2006, *R.G.C.F.*, 2007, liv. 1, p. 40.

55. S. SCARNA, «Les plus-values internes: la revanche du fisc», *op.cit.*, p. 69. Voy. également à cet égard: J. KIRKPATRICK, «La portée de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus en matière de plus-values réalisées sur l'aliénation d'actions, spécialement en cas de cession interne», *op.cit.*, pp. 195 et 196; J. KIRKPATRICK, «La cession par un résident belge d'une participation dans une société à une société holding contrôlée par le cédant», *Les grandes rencontres fiscales*, 22 mai 2008, n° 7, p. 5; M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, *op.cit.*, pp. 32 et s; L. KELL, Commentaire sous Q. P. du 4 août 2009, *Cour. Fisc.*, 2009, 17, pp. 691 à 695.

56. CIR, art. 97 et 102.

culier. Ces critères de spéculation doivent être appréciés au moment de l'entrée des titres dans le patrimoine du contribuable, comme le relèvent de nombreuses décisions de jurisprudence⁵⁷. Rappelons encore que la preuve de la gestion anormale ou de la spéculation incombe à l'administration fiscale⁵⁸.

A titre indicatif des facteurs d'appréciation jurisprudentiels, nous passons en revue certains éléments d'appréciation dégagés par les cours et tribunaux, sans viser toutefois l'exhaustivité.

4.2.1. Le financement de l'acquisition des titres

La méthode financière utilisée pour l'acquisition des titres revêt un caractère indicateur du caractère spéculatif d'une opération de cession interne. L'influence du recours à l'emprunt reste un élément discuté en jurisprudence. Ainsi, le Tribunal de première instance de Namur note, pour conclure que l'opération relevait de la gestion de patrimoine privé, qu'«il n'y eut aucun recours au crédit»⁵⁹, tout comme la Cour d'appel de Gand qui considère que le recours au crédit ne constitue pas un élément décisif et peut être considéré comme relevant de la gestion normale de patrimoine⁶⁰.

A l'inverse, le recours intensif ou important au crédit, proportionnellement au patrimoine de départ du contribuable, pourra révéler une intention spéculative sous-jacente⁶¹, d'autant plus si les remboursements à effectuer par l'emprunteur excèdent largement ses moyens⁶². Nous verrons, dans l'analyse de l'importance du risque comme révélateur d'une intention spéculative, que l'acquisition à titre gratuit implique, en tout état de cause, une absence de risque. De même, lorsque les actions entrent dans le patrimoine du contribuable par donation ou par héritage, le financement de l'opération n'entre pas en compte dans l'appréciation du caractère spéculatif ou anormal de l'opération.

4.2.2. L'importance de la plus-value réalisée et le prix de cession

L'importance de la plus-value réalisée comme attestant d'une intention spéculative reste discutée en jurisprudence. A nouveau, les circonstances de la per-

ception du prix restent importantes pour la prise en compte du montant de la plus-value comme critère attestant une intention spéculative. Le critère définitif semblerait plutôt être la présence ou l'absence d'une évaluation au prix de marché, automatique en cas de cession à un tiers (ce qui ne sera, par définition, jamais le cas en cas de cession interne), attestée par un rapport de valorisation externe ou un *benchmarking* des prix pour ce types de titres dans tout autre hypothèse.

Ainsi, le tribunal de première instance de Liège souligne le prix excessif payé par une société pour l'acquisition d'actions à une autre société, toutes les deux détenues par un même actionnaire⁶³. En l'espèce, l'administration avait, de surcroît, sollicité l'application de l'article 26. Une plus-value de 300% sur une période de trois ans a encore été considérée par la Cour d'appel d'Anvers comme attestant d'une intention spéculative⁶⁴. Une plus-value s'élevant à 98 fois le prix d'acquisition a également été considérée comme disproportionnée et anormale au regard de la gestion d'un bon père de famille⁶⁵.

La comparaison de la valeur d'apport avec la valeur de marché a été défendue avec succès par le contribuable pour attester de l'absence de gestion anormale. Dans un arrêt du 8 avril 2008, malgré un montant de plus-value important en raison d'un patrimoine exceptionnel, la Cour relève que la gestion ne peut être qualifiée d'anormale, soulignant, parmi les raisons, que le prix était inférieur à la valeur attribuée aux actions par le réviseur d'entreprise lors du quasi-apport⁶⁶. Le Tribunal de première instance de Louvain a également tranché en faveur du contribuable, qui invoquait encore que l'administration ne démontrait pas que la somme perçue ne correspondait pas à la valeur de marché des actions cédées⁶⁷. La Cour d'appel d'Anvers s'est également prononcée dans le même sens, dans le cadre d'une cession de parts vers un tiers, indiquant que «l'importance ou la hauteur de la plus-value réalisée est dépourvue de toute incidence pour apprécier la nature et la qualification fiscale de la plus-value réalisée lors de la vente des actions litigieuses au regard d'un gestion 'normale' du patrimoine; [...] s'agissant du prix de vente retenu pour la cession des actions, il a été négocié entre des parties

57. Gand, 4 septembre 2004, *www.fiscalnet.be*; Civ. Mons, 19 novembre 2003, *www.fiscalnet.be*; Civ. Namur, 28 mars 2007, *www.fiscalnet.be*; M. ELOY, «Gérer son patrimoine privé en bon père de famille», *R.G.F.*, 2003/1, p. 4; T. AFSCHRIFT ET M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques – Chronique de jurisprudence 2000-2008*, op. cit., p. 789.

58. Anvers, 5 février 2008, *F.J.F.*, 2009, 170; Gand, 12 février 2008, *F.J.F.*, 2009, 170.

59. Civ. Namur, 28 mars 2007, *F.J.F.*, 2007, 7, p. 603. Le jugement reprend encore comme indicateurs de l'absence de gestion anormale ou de spéculation le fait que la cession n'est intervenue que cinq ans après l'acquisition des actions, qu'elles sont restées dans le patrimoine propre, le contrôle de la valeur d'apport par un réviseur d'entreprise, et le fait qu'«à aucun moment les demandeurs n'ont mis leur patrimoine en jeu».

60. Gand, 31 octobre 1996, *F.J.F.*, 1997, 41.

61. Anvers, 18 novembre 1997, *Fisc. Act.*, 1998, liv. 2, p. 4.

62. Civ. Liège, 3 avril 2003, *www.fiscalnet.be*.

63. Civ. Liège, 1^{er} avril 2003, *Fiscologue*, 2003, 898, p. 9.

64. Anvers, 30 novembre 2004, *F.J.F.*, 2004, 187, p. 1.

65. Civ. Gand, 5 novembre 2003, *F.J.F.*, 2004, 221; voy. également: Bruxelles, 9 février 2006, *T.F.R.*, 2006, 78, p. 754 qui reconnaît un 'esprit spéculatif' en raison du caractère particulièrement important de la plus-value et de la faible période de détention.

66. Gand, 8 avril 2008, *F.J.F.*, 2009, 7, p. 775. Il s'agissait en l'occurrence d'une vente des actions d'une affaire familiale à une société holding. Voy. également: Gand, 20 mai 2008, *R.G.C.F.*, 2008, 6, p. 474.

67. Civ. Louvain, 19 septembre 2003, *F.J.F.*, 2004, 260, p. 888.

indépendantes, ayant par hypothèse des intérêts divergents: sa justification économique est dès lors difficile à mettre en doute».

L'évaluation à la juste valeur est, en outre, un des arguments pris en compte par le SDA dans l'appréciation des demandes de décisions anticipées⁶⁸.

Un des éléments-clés du contribuable en cas de contestation par l'administration reste donc la production d'une évaluation externe de la valeur des actions au moment de la cession.

On remarquera encore, dans l'appréciation de l'importance de la plus-value, le caractère déterminant de la dimension temporelle. Si, en raison de la prise de valeur de ses titres, le contribuable envisage la constitution d'une société holding, il ne pourra être taxé sur la base d'une intention spéculative de cette opération, celle-ci n'étant pas présente lors de l'acquisition; la cession ne remet donc pas en question l'exonération⁶⁹.

4.2.3. L'avantage fiscal retiré de la vente de la participation à une autre société

Le fait de retirer un avantage fiscal pourrait encore être un signe indicateur d'un comportement ne s'apparentant pas à celui d'un bon père de famille. Toutefois, une doctrine importante soutient que la possibilité pour le contribuable de choisir la voie la moins imposée passe par la possibilité de réaliser une plus-value interne⁷⁰. Comme l'indique Th. Afschrift: «L'intention d'éviter l'impôt ne peut en effet se confondre avec une intention spéculative, et ne peut être considérée comme relevant d'un comportement anormal dès lors que, dans la matière concernée, le législateur n'a pas recouru à la notion de 'besoin légitime de caractère financier, économique ou autre'»⁷¹. W. Defoor et S. Vertommen notent encore que «[het] normaal beheer is niet overenigbaar met een bestuur dat rekening houdt met fiscale overwegingen»⁷².

La jurisprudence n'est pas aussi unanime. Dans deux arrêts montois, le principe de choix de la voie la moins imposée est entériné par le tribunal de première instance, par la Cour d'appel ensuite, avec à la clé une exonération de la plus-value réalisée par un adminis-

trateur de société, ayant créé une société holding en vue d'organiser son patrimoine sur le plan successoral et dans le but d'optimiser fiscalement ses revenus⁷³. La Cour d'appel de Mons avait déjà établi dans un arrêt précédent que: «La gestion normale d'un patrimoine privé [...] n'est pas incompatible avec une gestion dynamique et proactive qui tienne compte de considérations fiscales et qui tende à la recherche d'un profit, à condition qu'elle ne soit pas essentiellement déterminée par une intention spéculative»⁷⁴.

La même Cour d'appel de Mons se positionna toutefois en faveur de l'administration, et refusa d'exonérer la plus-value interne réalisée par deux couples ayant vendu leurs actions acquises dix ans auparavant à une société holding⁷⁵. Comme le note Ch. Buysse: «La Cour commence par souligner que 'la mise en place d'une structure sociétaire nouvelle, à des fins fiscales, pour autant que les règles légales soient respectées, peut constituer le choix de la voie la moins imposée'. Cependant, ajoute aussitôt la Cour, dans un scénario de ce genre, la société nouvellement créée (la holding) 'ne peut être sacrifiée sur l'autel du seul but fiscal'»⁷⁶. La Cour conclura que le principe du choix de la voie la moins imposée ne peut être le motivateur à la transformation «des actions dans une société florissante» en «une participation dans une holding incapable d'assumer à moyen terme la charge financière qui lui est délibérément imposée»⁷⁷. L'opération envisagée n'avait, en effet, qu'un but exclusivement fiscal.

Le nouvel article 344, § 1^{er} CIR pourrait encore venir influencer l'importance de ce critère. En effet, comme il sera discuté *infra*, le fait d'accomplir une ou plusieurs opérations dans un but exclusif de réduction de l'impôt peut être considéré comme un abus fiscal en application de la disposition anti-abus.

4.2.4. La durée de détention et le nombre d'opérations

Le fait d'opérer plusieurs cessions dans un court laps de temps peut encore être le révélateur d'une intention spéculative dès l'acquisition. Par une revente rapide, le cédant nourrit la suspicion que la volonté de revendre existait dès l'acquisition, et que la recherche d'un gain rapide via la revente à court terme était pré-

68. V. *supra*.

69. Liège, 14 mai 1980, *J.D.F.*, 1980, p. 263; Civ. Mons, 19 novembre 2003, *F.J.F.*, 2005, 10: dans cet arrêt, le Tribunal relève encore que l'importance de la plus-value (52 fois le prix d'achat) n'est pas indicatrice d'une intention spéculative lors de l'acquisition; M. ELOY, *op.cit.*, p. 4; E.-J. NAVEZ, *op.cit.*, p. 340; P. LAUWERS, note sous Civ. Mons, 19 novembre 2003, *Fiscologue*, 2005, 987, p. 9.

70. Th. AFSCHRIFT ET D. DANTHINE, «De la licéité de principe des ventes simultanées d'actifs et d'actions d'une société dans le but d'éviter l'impôt», *J.D.F.*, 2000, p. 208; J. KIRKPATRICK ET D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 3^e éd., 2003, p. 389; S. DE CEULENAER, note sous Civ. Mons, 14 octobre 2003, *T.F.R.*, 2004, 261, p. 471.

71. T. AFSCHRIFT ET M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques – Chronique de jurisprudence 2000-2008*, *op. cit.*, p. 789.

72. W. DEFOOR ET STEFAAN VERTOMMEN in MAES L. ET PLETS N. (éd.), *op.cit.*, pp. 1095 et s.

73. Civ. Mons, 14 octobre 2003, *T.F.R.*, 2004, 261, p. 471; Mons, 18 juin 2008, *Fiscologue*, 2008, 1123, p. 16. Voyez l'analyse critique de T. AFSCHRIFT ET M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques – Chronique de jurisprudence 2000-2008*, *op. cit.*, p. 816.

74. Mons, 27 novembre 2009, www.fisconetplus.be; voy. également: Ch. BUYASSE, «Le bon père de famille peut encore tenir compte de considérations fiscales?», note sous Anvers, 23 novembre 2010, *Fiscologue*, 2011, 1235, p. 6.

75. Mons, 19 septembre 2008, *Fiscologue*, 2008, 1137, p. 3.

76. Ch. BUYASSE, «Chant du cygne pour la taxation des plus-values internes (bis)», *Fiscologue*, 2008, 1137, p. 7.

77. Mons, 19 septembre 2008, *op.cit.*, p. 3.

sente dès l'entrée des actions dans le patrimoine. Dans un arrêt de 2008, la Cour d'appel a d'ailleurs pris en compte, pour retenir l'intention spéculative, des éléments opérationnels: court laps de temps, vente à une société dont le contribuable était déjà actionnaire lors de l'acquisition, différence considérable entre le prix de vente et la valeur intrinsèque des actions⁷⁸. Il a été jugé également qu'une cession des actions d'une société deux mois après leur acquisition, la reprise d'une dette importante par la société acquéreuse, et l'augmentation de la valeur du fonds de commerce sous-jacent alors que celui-ci n'avait pas encore ouvert, ne témoignaient pas d'une gestion normale d'un patrimoine privé⁷⁹. La cession dans un bref délai a encore été retenue par le Tribunal de première instance d'Anvers comme étant un indicateur de l'établissement d'un plan réfléchi par le contribuable dans un but spéculatif⁸⁰.

A l'inverse, la Cour d'appel de Mons a jugé que le recours de l'administration fiscale n'était pas fondé, huit années s'étant écoulées entre le moment où le contribuable a acquis une participation importante dans la société et le moment où il a cédé ses actions à la société nouvellement constituée, ce qui démontre que les actions n'avaient pas été acquises en vue d'être revendues et plaide donc en faveur d'une gestion normale de patrimoine privé⁸¹.

La fréquence des opérations effectuées par le contribuable pourra également être prise en compte pour déceler une intention spéculative ou une gestion de patrimoine qui sort de la normalité. P.-F. Coppens note à cet égard qu': «[...] une opération réalisée occasionnellement par un contribuable présentera moins de risque de taxation qu'une multitude d'actes d'achats et de ventes si ces actes sont accomplis à bref délai»⁸².

Cette précision ne vaudra bien évidemment qu'en cas de titres non cotés, les cessions de titres cotés, nécessairement spéculatives, échappant à toute imposition si elles ne se répètent pas trop fréquemment et dès lors ne constituant pas une activité professionnelle⁸³. Comme le note M. Marlière: «Les plus-values privées réalisées sur des actions cotées en bourse échappent

donc, a priori, à l'impôt», l'auteur notant que ces opérations «bénéficient en quelque sorte d'une présomption qu'elles relèvent de la gestion normale du patrimoine privé»⁸⁴. A cet égard, l'administration avait d'ailleurs tenté de soutenir que, dès lors, seules les valeurs de portefeuille présentant un haut degré de liquidité devaient être exonérées, les autres étant en tout état de cause, imposables. Celle-ci s'est toutefois fait débouter: «Ne trouve aucun appui dans l'art. 90, [9]° C.I.R. 1992, la distinction opérée par l'administration fiscale selon laquelle les opérations relatives à des valeurs de portefeuille n'échapperaient à la taxation au titre de bénéfices et profits exceptionnels que lorsque les actions, acquises au titre de placement privé, présentent un grand degré de liquidité (telles les actions cotées en bourse), ou sont relatives à des sociétés dont le porteur n'est pas en mesure, en raison du caractère marginal de sa participation, d'en influencer la gestion de manière significative, mais que les résultats de ces opérations seraient imposables au titre de revenus divers lorsque les actions ont été acquises pour l'exercice d'une activité professionnelle, sont détenues par un actionnaire influent et ne présentent pas un grand degré de liquidité»⁸⁵.

4.2.5. L'expérience et les connaissances du contribuable

L'expérience du contribuable peut assurément lui permettre de mettre en place des opérations plus complexes et qui, si elles réussissent, peuvent engendrer un bénéfice important. Toutefois l'expérience et les connaissances du marché dans lequel il opère ne sont pas des arguments suffisants pour qualifier, sur cette base uniquement, l'opération de spéculative⁸⁶.

Le Tribunal de première instance de Liège note d'ailleurs très justement que «Le patrimoine (privé) d'un individu doit pouvoir être géré de manière dynamique. Il n'y pas lieu de l'abandonner à un amateurisme total ou d'ignorer les possibilités de gains plus importants, notamment grâce à la position que l'on occupe, voire même à ses compétences»⁸⁷. Le bon père de famille peut en effet utiliser ses connaissances pour détecter une opération intéressante si elle se présente

78. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, p. 276; Bruxelles, 26 juin 2008, *F.J.F.*, 2009, p. 8. Voy. également: Bruxelles, 17 octobre 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 557.

79. Anvers, 2 février 1991, *Cour. fisc.*, 1993, p. 449.

80. Civ. Anvers, 18 décembre 2009, *www.fiscalnet.be*; Civ. Gand, 22 avril 2004, *F.J.F.*, 2005, p. 255.

81. Mons, 15 avril 2009, *Fiscologue*, 2009, 1163, pp. 1 à 3, note J. VAN DYCK, «Plus-values sur actions: que fait un bon père de famille?»; Civ. Bruxelles, 19 avril 2005, *F.J.F.*, 2005, 254.

82. P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge – Volume 1*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2009, p. 568.

83. En ce sens, Com. IR, n° 90/8, 4^e; E.-J. NAVEZ, *op.cit.*, p. 339; S. VANHAELST, «Régime fiscal des cessions de titres», *Jurimpratique*, liv. 1, p. 138.

84. M. MARLIÈRE, «Plus-values privées réalisées par une personne physique sur des actions: actualités», in *Taxation du patrimoine privé*, *op.cit.*, pp. 32 et s.; en ce sens: Th. AFSCHRIFT ET D. DANTHINE, «De la licéité de principe des ventes simultanées d'actifs et d'actions d'une société dans le but d'éviter l'impôt», *op.cit.*, p. 206.

85. Mons (18^e ch.), 18 juin 2008, *J.D.F.*, 2008, 5-6, p. 175.

86. Civ. Bruxelles, 13 février 2009, *R.G.C.F.*, 2009, 4, p. 301, qui énonce dans l'appréciation d'une cession interne que: «La gestion normale de patrimoine privé n'implique pas que cette gestion doive être simple et n'exclut pas d'emblée toute gestion ou organisation plus complexe. L'appréciation du caractère normal de la gestion d'un patrimoine privé doit se faire en comparant l'opération incriminée au comportement d'un bon père de famille placé dans la même situation que celle des contribuables en cause. Le critère de normalité de la gestion d'un patrimoine privé implique, en effet, de se référer aux actes qu'aurait posés le bon père de famille prudent et diligent dans les mêmes circonstances. Il ne peut être requis qu'un bon père de famille gère son patrimoine privé de manière simple si une gestion plus complexe s'impose aux fins de faire fructifier son patrimoine, en fonction de la composition et de l'importance de celui-ci.»

87. Civ. Liège, 31 décembre 2007, *www.fiscalnet.be*; L. HERVÉ, «De la taxation de certaines plus-values sur participations détenues dans une société d'exploitation et cédées à une société holding», *Pacioli*, 2002, 80; M. ELOY, *op.cit.*, p. 1.

à lui, ce qui revient à faire preuve d'intelligence et de diligence; c'est une autre chose d'utiliser des compétences particulières pour organiser une opération qui sort complètement d'un cadre normal de gestion d'un patrimoine. L'administration ne pourra donc se contenter d'identifier les connaissances ou compétences particulières du contribuable; encore devra-t-elle démontrer que celles-ci ont été utilisées avant la cession, à des fins spéculatives⁸⁸.

Les connaissances du contribuable sont encore parfois utilisées pour contrebalancer la complexité d'une opération. Ainsi, la Cour d'appel de Mons note que: «S'agissant d'un contribuable qui est administrateur de sociétés et dispose d'un patrimoine important, le fait de créer une société holding et de lui céder des actions d'une société d'exploitation constitue des opérations parfaitement normales dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé (afin de réorganiser son patrimoine sur le plan successoral ou dans le but d'alléger sa charge fiscale)»⁸⁹. Le caractère normal d'une opération pourrait donc s'apprécier au regard du comportement d'un homme prudent et diligent, mis dans les mêmes circonstances, et disposant des mêmes connaissances.

4.2.6. La prise de risque

Le bon père de famille se voit encore, comme nous venons de le voir, adjoindre les qualificatifs de prudent et diligent. En effet, le bon père de famille est soucieux de voir son bien fructifier, mais fait également preuve de prudence, en voulant limiter la prise de risques et les conséquences néfastes qui peuvent en résulter⁹⁰. Ainsi, la jurisprudence exclut une intention spéculative d'une opération ne comportant pas de nombreux risques et n'emportant pas la possibilité de réaliser un bénéfice important ou une lourde perte, en raison de la hausse ou de la baisse du prix⁹¹. *A contrario*, la prise de risques financiers importants, notamment le recours disproportionné au crédit et à des actifs risqués pour financer l'opération, pourrait venir caractériser l'acte de «spéculatif», qualificatif qui sous-entend avant tout l'acquisition d'un actif dans l'espoir d'en retirer un important bénéfice, mais avec une certaine probabilité d'essuyer une perte importante.

La notion de risque sera dès lors fréquemment interprétée concomitamment avec l'analyse de la complexité de la structure mise en place et des méthodes utilisées. Ainsi, lorsque les actions proviennent d'un héritage ou d'une donation, la notion de spéculation

devient plus difficile à établir. Il ne peut en effet être soutenu que les parts ont été acquises en vue d'une revente rapide et de l'encaissement d'un bénéfice important, puisque le contribuable n'est pas à l'origine de l'acte d'acquisition. De plus, son risque est peu important car l'acquisition n'a pas été faite sur ses deniers propres. L'acquisition d'actions pour un euro symbolique a d'ailleurs été jugée comme ne comportant aucun risque et, dès lors, en l'absence d'autres éléments, ne laissant transparaître aucune intention spéculative⁹². Dans le cas d'espèce, le risque de voir l'opération se solder par une perte était en effet inexistant, alors que le bénéfice pouvait être très important. Le risque n'était donc pas présent, si l'on s'en tient à des considérations toutes financières.

5. L'incidence de l'article 344 §1^{er} CIR92, nouvelle mouture

Le SDA a toujours eu égard à l'ensemble des motifs qui sous-tendent l'opération, et notamment aux motifs autres que fiscaux. A ce titre, le SDA énonce généralement dans ses avis positifs que: «Le choix des demandeurs de l'ensemble des actes juridiques envisagés pour réaliser ces opérations [...], tel que décrit dans la demande se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'article 344 §1^{er} CIR92».

L'article 344 §1^{er}, avant la modification législative instaurée par la loi programme du 29 mars 2012⁹³, énonçait que «n'est pas opposable à l'administration [...], **la qualification juridique** donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate [...] que cette qualification **a pour but d'éviter l'impôt**». N'était donc pas opposable la qualification juridique donnée par les parties, l'administration devant alors solliciter une nouvelle qualification impliquant des conséquences juridiques similaires.

En pratique, cette mesure anti-abus n'a pas pu être appliquée de manière très efficace par le SDA, ses conditions d'application étant très peu fréquemment rencontrées en pratique. De surcroît, les travaux préparatoires précédant l'adoption de l'article 344 §1^{er} ancien, prévoyaient que cette disposition ne s'appliquait pas dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

Le nouvel article 344 §1^{er} énonce quant à lui que «n'est pas opposable à l'administration **l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération** lorsque l'administration démontre [...] à la

88. P.-F. COPPENS, *op. cit.*, p. 568, qui remarque toutefois que les connaissances du contribuable sont prises plus souvent en considération lors de plus-values immobilières.

89. Mons (18^e ch.), 18 juin 2008, *J.D.F.*, 2008, vol. 5-6, p. 175, note C. DOCCLO.

90. Mons, 9 novembre 2011, www.fiscalnet.be.

91. Mons (18^e ch.), 18 juin 2008, *op. cit.*, p. 175, note C. DOCCLO.

92. Bruxelles, 5 février 1999, *Cour. fisc.*, 1999, p. 23.

93. Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, 3^e éd., p. 22143.

lumière de circonstances objectives, qu'il y a **abus fiscal**».

La notion d'abus fiscal est définie comme étant l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques que le contribuable a posés:

- soit pour réaliser une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition fiscale, en dehors du champ de cette disposition;
- soit pour réaliser une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition fiscale, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Cette nouvelle disposition anti-abus est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013⁹⁴.

L'exposé des motifs de l'article 344 §1^{er}, nouvelle mouture, précise explicitement que dorénavant, la mesure anti-abus sera également d'application pour les opérations effectuées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

Il ne faisait aucun doute que cet élargissement du champ d'application de la mesure allait avoir des conséquences sur la question des plus-values internes, et donc indirectement sur la matière de la planification patrimoniale ou successorale.

Le SDA n'a, par ailleurs, pas tardé à réagir et a rendu public un nouvel avis concernant les plus-values internes le 28 novembre 2013 dans lequel il change son fusil d'épaule et énonce qu'en égard à la nouvelle approche selon laquelle une opération ultérieure, telle qu'une réduction de capital, sera examinée à la lumière des dispositions du nouvel article 344, §1, CIR 92, il est dorénavant superflu que le demandeur d'un avis prenne certains engagements.

L'accent est désormais mis sur les motivations d'ordre non purement fiscal qui justifient l(es) opération(s) envisagée(s).

L'opération doit donc dorénavant essentiellement obéir à d'autres motifs que des motifs purement fiscaux. A défaut, l'article 344, §1^{er} pourrait trouver à s'appliquer et l'administration pourrait considérer que ne lui est pas opposable l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques dont le contribuable a fait le choix.

L'inconvénient majeur de cette nouvelle version de la mesure anti-abus provient du fait qu'un ruling positif rendu par le SDA concernant une (des) opération(s) envisagée(s) ne constitue plus une assurance d'exonération pour le contribuable s'il décide de réaliser ulté-

rieurement une autre opération (telle qu'une réduction de capital).

Nonobstant les difficultés d'application de la nouvelle mesure anti-abus et les inquiétudes des contribuables face à l'application par l'administration de sa nouvelle «arme», encore convient-il de constater que le contribuable ne peut pas obtenir de décision anticipée sur l'application de la nouvelle mesure anti-abus à l'opération qu'il entend réaliser. En effet, aussi bien la circulaire du 4 mai 2013 que les travaux préparatoires de la loi ne reconnaissent pas la compétence du SDA en matière d'utilisation des moyens de preuve et des procédures de taxation dont dispose l'administration, ce qui inclut l'article 344, §1^{er} CIR. Cette situation est regrettable et crée une insécurité juridique pour le contribuable alors même que le SDA a été constitué en vue de lui en apporter.

Il conviendrait pour le législateur d'intervenir, comme il l'avait fait pour l'article 344 §1^{er} ancienne mouture.

Le SDA a déjà rendu des décisions⁹⁵ relativement à la création de fondations privées de droit belge où il s'agissait d'analyser les conséquences fiscales d'une constitution de fondation privée, tant pour les impôts sur les revenus que pour les droits d'enregistrement et de succession.

Dans les différents cas, le SDA a considéré que les opérations envisagées ne constituaient en réalité qu'une seule et même opération réalisée en plusieurs étapes mais avec une unité d'intention, et que seuls des motifs fiscaux sous-tendaient l'opération. Il s'agissait notamment d'un apport dans une société holding avec à terme une réduction du capital de la holding; par une redéfinition des faits, le SDA conclut qu'il s'agit en réalité d'un paiement indirect de dividendes, le seul motif de l'opération étant d'éviter les 25% de précompte mobilier.

Ces décisions semblent toutefois inverser le processus de réflexion de la disposition anti-abus, en déduisant que s'il n'existe pas de motif économique valable, l'opération est alors exclusivement entreprise à des fins fiscales. Il est clair qu'elles sont le signe de changements importants dans la manière de procéder du SDA, ce qui ne restera pas sans conséquence pour la pratique des conseillers fiscaux.

6. L'influence de la motivation de l'opération

Comme nous venons de le voir, les motifs de l'opération se voient accorder une importance de plus en plus grande dans l'interprétation du Service des décisions anticipées.

94. Pour les sociétés dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile et se clôturera après le 6 avril 2012, le nouveau régime est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2012.

95. Déc. antic. n° 2011.275 du 29 novembre 2011 et déc. antic. n° 2012.311 du 14 décembre 2012.

Malgré tout, nous avons noté que le fait que l'opération vise à réaliser une économie fiscale n'est, toutefois, pas considéré comme anormal (voy. les critères dégagés par la jurisprudence). La Cour d'appel de Mons avait en effet considéré «qu'il n'est pas déraisonnable pour un 'bon père de famille', c'est-à-dire un homme diligent et soigneux, de vouloir réduire au maximum sa charge fiscale, dans le respect des dispositions légales, afin de pouvoir disposer de revenus nets plus importants»⁹⁶.

Cette position pourrait être modifiée aujourd'hui, les avantages fiscaux ne pouvant plus être les uniques motifs de l'opération. Le tribunal de première instance de Gand avait déjà considéré que lorsque la plus-value sur actions est la conséquence d'une construction échafaudée pour le compte du contribuable, avec l'aide d'un conseiller professionnel, laquelle construction n'étant inspirée que par des motifs fiscaux, la caractéristique d'un «bon père de famille» n'est plus présente et on ne peut plus parler d'une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.⁹⁷ L'adoption de l'article 344, § 1^{er} nouvelle version a encore renforcé cette nécessité, afin d'éviter la notion, floue comme nous l'avons constaté, d'abus fiscal.

Parmi les motifs généralement acceptés par le SDA, on retrouve les motifs de planification patrimoniale ou successorale. Ces deux motifs ont été retenus dans de nombreux *rulings* comme indicateur du caractère normal de l'opération normalité⁹⁸.

D'autres motifs ont également été considérés comme répondant à la condition d'agir dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, notamment des motifs de centralisation des liquidités ou du *know how*⁹⁹, des motifs de consolidation des activités lorsque plusieurs sociétés du groupe se situent à l'étranger et qu'il convient de maintenir une unité de gestion¹⁰⁰, ou encore le motif consistant à permettre d'attirer un candidat-investisseur pour une activité déterminée¹⁰¹.

Dans une décision datée du 23 octobre 2010, le SDA a considéré «qu'il ressort des éléments repris dans la demande que les opérations répondent à d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus, à savoir notamment: gérer de façon plus efficace de nombreuses participations, tantôt majoritaires, tantôt non, au sein d'une société holding; constituer un véhicule d'investissement afin de réaliser des projets d'acquisitions externes. Cette piste de développement est rendue nécessaire par la volonté des demandeurs

de se repositionner sur le segment des clients professionnels ainsi que la recherche de technologies complémentaires; la création de la société holding facilitera à terme la succession des demandeurs»¹⁰².

Il va de soi que tous les motifs non fiscaux profitent généralement au dossier soumis au SDA et qu'il est important pour le contribuable de réfléchir aux opérations qu'il aimerait accomplir de manière générale et non dans un objectif exclusivement fiscal même si, comme on l'a déjà énoncé, ce dernier objectif peut être un objectif parmi d'autres. Le SDA a une position assez souple de la notion de gestion normale de patrimoine privé, mais son appréciation se basera toujours sur des faits, au cas par cas.

7. La taxation à titre de plus-values internes

Afin de pouvoir préparer une opération de cession interne en intégrant l'ensemble des éléments révélateurs de l'enjeu en présence, une information sur le préjudice financier que peut entraîner la taxation de la plus-value était nécessaire.

Remarquons tout d'abord que pour deux types d'opérations, à savoir la vente à une société tierce et l'apport à une société dont le cédant possède une participation ou exerce un contrôle, une décision anticipée peut être obtenue, qui, en cas de réponse positive, annihile le risque (à condition que l'opération soit réalisée exactement comme annoncé: à défaut, la décision ne lie pas l'administration et, en tout état de cause, n'emporte pas de décision par rapport à l'application de l'article 344, § 1^{er} depuis la modification de la position).

Si la demande de décision anticipée devait appeler de la part du SDA une réponse négative, ou si l'on devait se trouver dans une opération qui n'a pas vocation à être soumise au SDA (vente à une société détenue par le cédant ou apport à une société tierce), et que l'administration considère l'opération comme anormale, ou témoignant d'une intention spéculative, une taxation à titre de revenus divers au taux distinct de 33 % serait appliquée aux revenus découlant de la cession.

La base imposable sur laquelle s'applique le taux appelle pour sa part quelques commentaires. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 11 décembre 2008, la plus-value réalisée sur des actions et parts, quand elle était considérée comme s'écartant de la gestion 'normale' de patrimoine privé, relevait de l'article 90, 1^o CIR. Le montant imposable des revenus, visé à l'alinéa en

96. Mons, 15 avril 2009, *Fiscologue*, 2009, 1163, p. 1.

97. Civ. Gand, 26 mai 2009.

98. Déc. antic. n° 2010.131 du 27 avril 2010; Déc. antic. n° 900.018 du 27 avril 2010; Déc. antic. n° 2010.026 du 20 avril 2010; Déc. antic. n° 2010.076 du 30 mars 2010; Déc. antic. n° 2010.029 du 30 mars 2010; Déc. antic. n° 900.485 du 9 mars 2010, etc.

99. Déc. antic. n° 2010.072 du 11 mai 2010; Déc. antic. n° 2010.131 du 27 avril 2010; Déc. antic. n° 2010.144 du 27 avril 2010, etc.

100. Déc. antic. n° 2010.072 du 11 mai 2010; Déc. antic. n° 2010.034 du 30 mars 2010.

101. Déc. antic. n° 2010.029 du 30 mars 2010.

102. Déc. antic. n° 2012.345 du 23 octobre 2012.

question, s'entendait du revenu net, l'article 97 permettant de déduire les frais afférents à l'opération¹⁰³ et l'article 103 les pertes antérieurement subies¹⁰⁴. De surcroît, une jurisprudence de la Cour de cassation, favorable au contribuable, avait établi que la taxation ne s'appliquait que sur le bénéfice ou le profit résultant de la gestion anormale du patrimoine, et sur cette partie de la plus-value uniquement¹⁰⁵. La doctrine¹⁰⁶ et la jurisprudence¹⁰⁷, sauf quelques rares exceptions¹⁰⁸, soutenaient également cette thèse.

L'administration voulant contrer cette jurisprudence trop favorable, la loi du 11 décembre 2008¹⁰⁹, applicable aux opérations postérieures au 12 janvier 2009, a déplacé du premierement au neuvièment¹¹⁰ l'imposition des plus-values qui ressortent tant d'une gestion anormale que d'une opération spéculative. Loin d'être une simple modification cosmétique, ce changement a pour effet que la base imposable est déterminée conformément à l'article 102 du CIR.

L'article 102 du CIR est formulé comme suit: «Les plus-values visées à l'article 90, 9°, s'entendent de la différence entre le prix reçu, en espèces, en titres ou sous toute autre forme, en rémunération des actions ou parts cédées et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis, à titre onéreux, lesdites actions ou parts, ce prix étant éventuellement réévalué conformément à l'article 2, § 1^{er}, 7°».

La plus-value est par conséquent déterminée comme suit: le prix de vente ou valeur d'apport duquel on déduit le prix d'acquisition à titre onéreux ou la valorisation en cas d'acte gratuit nous donnera la plus-value imposable.

Lorsque le cédant a constitué lui-même la société à laquelle les actions sont cédées, la valeur d'acquisition correspond en principe au capital libéré pour acquérir la participation ou au prix d'achat. Lorsque le cédant a obtenu les actions par le biais d'une donation, le prix d'acquisition devra être vérifié dans le chef du donateur.

L'article 102 du CIR ne permet donc pas la déduction des frais. L'article 90, 9° du CIR ne prévoit pas non plus la possibilité de déduire les pertes enregistrées antérieurement, comme le fait l'article 103 du CIR.

Les plus-values sur actions ou parts sont imposables dès que la cession à titre onéreux est réalisée, à savoir au moment où naît une créance liquide et certaine. La majorité de la jurisprudence considère que le caractère imposable de la plus-value prend naissance au moment où la créance de prix est liquide et certaine, et ce, sans que le paiement ne joue un rôle¹¹¹.

La loi du 11 décembre 2008 a néanmoins eu pour effet que les plus-values résultant de la cession de parts peuvent être visées par l'exonération temporaire de certaines plus-values prévues par les nouveaux articles 95 et 96 du CIR.

En vertu de ce nouvel article 95 du CIR, sont temporairement exonérées les plus-values sur actions ou parts de sociétés résidentes belges ou européennes dans la mesure où elles sont réalisées à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'une opération assimilée à une fusion ou à une scission, d'une transformation de sociétés ou de l'apport de ces actions ou parts nouvelles dans une société résidente ou dans une société intra-européenne, à condition:

- que les actions ou parts soient échangées contre de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport, avec, éventuellement, une soulte en espèces qui ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des nouvelles actions ou parts émises;
- que la société bénéficiaire acquière au total plus de 50 % des droits de vote dans la société dont les actions ou parts sont apportées, ou que, si elle dispose d'une majorité des droits de vote, elle accroisse sa participation;
- et, enfin, que l'opération n'ait pas pour objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscale¹¹².

Il y a lieu de remarquer qu'une telle exonération, n'étant tout d'abord que temporaire, ne trouve vocation à s'appliquer que lors d'un apport. Dans l'hypothèse du planning successoral, on voit que l'exonération ne pourra s'appliquer que si le cédant vient à garder une participation dans la holding familiale. Dans l'hypothèse d'une cession du contrôle de la société, il va de soi que l'exonération ne pourra s'appliquer que pour la partie de la participation dépassant les 50 % des droits de vote, les premiers 50 % ayant

103. CIR 92, art. 97.

104. CIR 92, art. 103.

105. Cass., 30 novembre 2006, *www.fiscalnet.be*; Cass., 30 avril 2009, *www.fiscalnet.be*; voy. *supra* pour plus de détails.

106. Voy. not.: M. BALTUS, «La base imposable des cotisations établies sur le résultat d'opérations non spéculatives mais sortant du cadre de la gestion normale du patrimoine privé», *J.D.F.*, 2004, p. 200; Th. AFSCHRIFT, note sous Cass., 30 novembre 2006, *R.G.C.F.*, 2007, 1, p. 46.

107. Parmi d'autres: Mons, 19 septembre et 10 septembre 2008, *Fiscologue*, n° 1131 du 3 octobre 2008, p. 7; Bruxelles, 9 janvier 2009, *www.fiscalnet.be*.

108. Voy. not.: Civ. Liège, 10 janvier 2008, *www.fisconet.be*.

109. Art. 6, loi du 11 décembre 2008, modifiant le Code des impôts sur les revenus en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne d'un Etat membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, *M.B.*, 12 janvier 2009, p. 672.

110. Voy. *supra*.

111. Bruxelles, 16 janvier 1998, *F.J.F.*, 1998, 246.

112. CIR, art. 183bis.

précédemment dû faire l'objet d'une cession auprès des autres actionnaires cessionnaires pour leur offrir le contrôle, ouvrant la problématique des plus-values de cession.

Rappelons enfin que l'exonération ne vaut que tant que le contribuable est à même de démontrer le respect des conditions, à savoir qu'il possède toujours les parts et que ces dernières n'ont pas fait l'objet d'un remboursement total ou partiel. Il est possible, pour s'assurer du respect de ces conditions, de demander un *ruling* au SDA.

Deuxième partie: les plus-values internes et les structures de transmission de patrimoine impliquant le transfert d'actions

1. Présentation générale des structures de transmission de patrimoine

Il existe différentes possibilités de transmettre un patrimoine, que ce soit à titre gratuit, ou à titre onéreux. Avant toute chose néanmoins, il nous semblait important de souligner les avantages et inconvénients des deux principaux systèmes de transmission de participations, tous deux impliquant des conséquences rigoureusement différentes.

Le *premier système* consiste en la transmission pure et simple des parts détenues, sans une clause d'apport de celles-ci dans une société de type holding familiale. Une telle solution respectera assurément l'égalité des héritiers, dans la mesure où le patrimoine (à savoir les parts constituant chacune des participations) est réparti de manière égalitaire.

Afin de conserver le contrôle de la société, le cédant peut se réserver l'usufruit (ou, par contrat, se faire recéder l'usufruit). Il conviendra alors de prévoir dans les statuts des sociétés dont les participations sont détenues que ce sont les usufruitiers qui conservent les droits de vote attachés aux parts, voire qui restent administrateurs ou gérants de la société.

Les inconvénients d'une telle structure sont d'une part qu'elle implique une vente pour être rémunératrice dans le chef de la personne du cédant (se pose dès lors la problématique question des plus-values qui peuvent résulter de cette vente), et d'autre part qu'elle implique, également, l'existence d'une dette importante dans le chef des cessionnaires, dont ils sont garants sur leur patrimoine personnel.

De plus, à l'exception de la conclusion d'un pacte

d'actionnaires, la prépondérance de décision au sein des entreprises détenues se voit diluée en raison du nombre d'acheteurs.

Le *deuxième système* consiste en l'apport ou la cession des participations dans une société holding à caractère familial. Dans cette hypothèse, les actions sont cédées soit directement à la société, soit aux héritiers, mais avec obligation d'apport dans la société holding.

L'avantage vient du fait que c'est la société qui reste titulaire de la dette en cas de vente, ou que le cédant, ancien détenteur, se voit toujours lié à la société holding familiale par la détention d'actions de cette dernière.

Nous verrons qu'il est possible de recourir à une cession soit des parts détenues dans les sociétés, avec apport de ces dernières dans la société holding, soit des parts de la société holding directement du parent vers les héritiers. L'avantage d'une telle structure est assurément qu'elle permet de conserver un contrôle unifié au niveau des sociétés opérationnelles, puisque le pouvoir de décision des différents héritiers, et éventuellement du disposant, est exercé au niveau de la société familiale.

Le second système de transmission adhère mieux à l'idée de continuation familiale qui prévaut dans les opérations envisagées; c'est pourquoi nous ne développerons que la transmission via une société holding dans la suite du présent exposé.

2. L'importance de l'ordre des opérations

Comme nous l'avons déjà abordé dans la partie précédente, on retrouve principalement deux possibilités dans l'ordre des opérations en vue de la formation d'une holding familiale¹¹³:

- la première prévoit une donation du parent vers les enfants préalablement à la constitution de la société holding par les parents et les enfants, chacun apportant les parts qu'il détient;
- la seconde prévoit, en revanche, la constitution de la société holding par les enfants et les parents (l'apport des enfants étant alors réduit à une somme d'argent modique), avec par la suite une transmission, tout au moins de la nue-propriété, d'une partie ou de la totalité des parts de la société holding que détiennent les parents.

Bien que le résultat des deux opérations soit similaire, il semble plus heureux de procéder de la seconde manière, notamment vu que, sauf clause particulière, le prévoyant dans l'acte, la transmission des parts n'entraîne pas ensuite l'obligation d'apporter les parts.

113. En ce sens, A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun» in X, *Planification successorale et structures sociétaires – Comment choisir, optimiser, gérer et... liquider?*, Coll. Les Ateliers des FUCaM, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2009, p. 274.

Dans l'hypothèse d'une donation, on peut encore prévoir que celle-ci doit être accompagnée d'une charge (l'apport ultérieur des titres, par exemple), mais il semble plus compliqué d'appliquer ce genre de clause dans le cadre d'une vente, si cela doit se faire sans influence sur le prix de vente. De plus, de nombreux auteurs déconseillent, dans cette hypothèse, de prévoir une clause de réserve de l'usufruit; clause qui constitue pourtant l'un des moyens les plus efficaces pour garder une certaine maîtrise et des rentrées financières dans la société cédée¹¹⁴. En effet, comme le remarquent A. Culot et B. Huts: «en cas d'apport à la société [...] de l'usufruit des biens donnés, ce dernier va être valorisé et, si en contrepartie de leur apport [de l'usufruit des parts des sociétés opérationnelles], les parents reçoivent en pleine propriété des parts de la société de droit commun, ces parts vont rester dans leur patrimoine, ce qui implique que des droits de succession seront dus au jour de leur décès»¹¹⁵.

L'optimisation de la rémunération découlant de la transmission étant envisagée *infra*, nous invitons le lecteur à s'y référer pour mesurer l'importance de la structure utilisée sur les clauses permettant le maintien d'une rémunération.

3. Les méthodes de transmission des actions

Comme on a pu le voir, quel que soit l'ordre des événements, les parts des sociétés opérationnelles devront en tout état de cause se retrouver dans le patrimoine de la nouvelle société, tandis que les parts soit des entreprises opérationnelles soit de la holding nouvellement créée devront être transmises du parent vers ses descendants. C'est donc l'acte de transmission des actions qui vaudra juridiquement comme transmission du patrimoine¹¹⁶.

Différents moyens juridiques permettent de transmettre la propriété des biens, tant à titre onéreux qu'à titre gratuit, que nous présentons et évaluons ci-dessous, notamment au regard de la taxation qu'ils impliquent en matière de droits d'enregistrement.

3.1. L'apport

L'apport s'entend de la transmission du patrimoine, ou d'une partie de celui-ci, à un patrimoine social, en échange de parts de la société bénéficiant de l'ap-

port¹¹⁷. On remarquera tout particulièrement, lorsqu'il s'agit de parts, que l'ensemble des droits relevant de la propriété ne doivent pas être cédés (dès lors, on peut se limiter à apporter l'usufruit des actions), et également qu'il est possible de prévoir une soulte, à savoir une somme d'argent qui compensera la différence entre la valeur des parts cédées et la valeur des actions obtenues en échange.

Concernant ce dernier mécanisme, rappelons que le régime d'exonération temporaire de l'imposition des plus-values sur actions, ne relevant pas de la gestion normale d'un patrimoine, n'est applicable que dans la mesure où la soulte ne dépasse pas 10 % de la valeur de la participation (v. *supra* – art. 95 et 96 CIR).

L'apport de parts à une société peut se faire par un acte sous seing privé, non obligatoirement enregistrable. Néanmoins, les futurs associés peuvent décider de soumettre l'acte à la formalité de l'enregistrement pour lui conférer date certaine. Dans cette hypothèse, les seuls droits d'enregistrement dus sont le droit fixe de 50 EUR¹¹⁸, les droits d'enregistrement proportionnels en matière d'apport ayant été ramenés il y a déjà quelques années à 0 %¹¹⁹, tant pour les sociétés avec un objet civil que pour celles présentant un objet commercial. Dès lors, l'apport n'appelle pas de taxation particulière, si ce n'est l'impôt sur les revenus qui peut résulter de la réalisation de plus-values internes non exonérées.

3.2. La vente ou l'échange

Le procédé de la vente ou de l'échange veut que l'on échange les parts contre, respectivement, le paiement d'un prix par l'acheteur ou la remise d'une chose jugée équivalente. A nouveau, une vente ou un échange peut être effectué sous seing privé, et n'appelle donc pas d'enregistrement, sauf volonté expresse des parties à l'opération.

3.3. La donation

La donation est «un contrat par lequel une personne, le donateur, se dépouille gratuitement et irrévocablement d'un bien ou d'un droit en faveur d'une autre personne, le donataire, qui l'accepte, et ce avec la vo-

114. Voy. à ce sujet: C. LAMBERT, «Le don manuel en droit fiscal», *R.G.E.N.*, 1998, n° 24.837, p. 396; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations – Aspects civil et fiscal*, Bruxelles, Créadif, 1996, p. 52; E. DE WILDE D'ESTMAEL, «Optimisation fiscale d'une transmission d'un patrimoine mobilier», Séminaire Van Ham & Van Ham sur la fiscalité de l'épargne du 8 juin 2000, pp. 21 et s.

115. A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 270.

116. Nous verrons néanmoins *infra* qu'il est possible que la cession de la propriété des parts par le parent soit modulée, par la rétention de certains droits qui sont normalement partie intégrante du droit de propriété (on pense tout particulièrement à la réserve d'usufruit, qui permet au cédant de conserver tant l'*usus* que le *fructus*).

117. Remarquons à ce propos que la démarcation entre patrimoine social et patrimoine propre de l'actionnaire est moins marquée pour les sociétés sans personnalité juridique. En effet, la société ne pouvant pas posséder de compte bancaire à son nom, le compte est ouvert en indivision au nom des actionnaires, également quand il s'agit d'un compte-titres. La seule possibilité de sortir de cette indivision est donc la liquidation de la société (voy. à cet égard: H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 1975, t. IX, p. 746, n° 1072; P. DELNOY, *Les libéralités et les successions*, Précis de droit civil, Collection de la Faculté de droit de Liège, Liège, Larcier, 1991, p. 294; A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 247).

118. Le droit fixe d'enregistrement est passé de 25 EUR à 50 EUR depuis le 1er juillet 2013.

119. Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, art. 115.

lonté de gratifier ce dernier»¹²⁰. La donation doit donc reprendre quatre éléments principaux:

- l'*animus donandi*: l'intention libérale du donateur;
- la transmission de la propriété de la chose: un dépouillement immédiat du donateur;
- l'irrévocabilité: l'impossibilité pour le donateur de reprendre le bien donné;
- l'acceptation du donataire: du vivant du donateur.

La donation peut contenir une charge, c'est-à-dire une obligation pour le donataire; toutefois, l'acte unilatéral de donation, suivant l'importance de la charge, peut se transformer en un contrat synallagmatique.

La donation peut prendre différentes formes, que nous présentons ci-dessous: la donation par acte authentique (3.1), la donation par acte sous seing privé (3.2.), la donation manuelle (3.3.), la donation indirecte (ou interne) (3.4.) et enfin la donation déguisée (3.5.).

3.3.1. La donation par acte authentique

La donation par acte authentique de parts d'une société est celle qui revêt la forme d'un acte notarié; elle est donc obligatoirement passée devant un notaire. Quand la donation a lieu devant un notaire belge, ce dernier a l'obligation de la faire enregistrer. Le droit d'enregistrement proportionnel sur la valeur des parts est alors perçu à hauteur de 3% en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, ou de 7% dans toutes les autres hypothèses¹²¹. L'estimation des parts sur la base de laquelle le droit est perçu est équivalente à la valeur vénale des parts au jour de la donation.

L'inconvénient de l'acte authentique est qu'il implique un coût important (les droits d'enregistrement); néanmoins, il permet de donner à l'acte date certaine et, comme les obligations sont enregistrées sous forme authentique, la preuve de leur étendue revêt une évidente sécurité.

Il est néanmoins possible de bénéficier des avantages de l'acte authentique en se prévalant des différences de législations entre la Belgique et les pays voisins. Ainsi, l'acte passé devant un notaire étranger revêtira la forme authentique, aura date certaine, et assurera la sécurité de la preuve¹²². Le pays utilisé fréquemment par les résidents belges en la matière est sans conteste les Pays-Bas; la donation passée devant un notaire néerlandais entre non-résidents n'entraîne pas la perception de droits de donation. La Belgique n'impose pas la formalité de l'enregistrement aux actes passés

devant notaire étranger; l'enregistrement volontaire peut néanmoins toujours avoir lieu *a posteriori*.

L'acte authentique est particulièrement adapté dans l'hypothèse où des charges grèvent la donation, comme des obligations financières, ou encore une réserve d'usufruit en faveur du donateur.

3.3.2. La donation par acte sous seing privé

La donation par acte sous seing privé est celle qui est conclue par les parties en dehors de la présence d'un notaire. La reconnaissance de donation peut ensuite être volontairement soumise à la formalité de l'enregistrement, au taux proportionnel de 3 % ou 7 %, sur simple présentation au receveur de l'enregistrement.

L'acte sous seing privé ne présentera pas date certaine (sauf à le faire enregistrer) et pourra être dénoncé plus facilement par les parties que l'acte authentique. De plus, sauf les émoluments du notaire, l'acte sous seing privé non enregistré n'est pas moins coûteux que l'acte authentique passé devant notaire étranger.

3.3.3. La donation manuelle

«Le don manuel est la donation d'un meuble corporel ou d'un meuble incorporel dans lequel le droit s'incorpore au titre, fait sans forme, de la main à la main»¹²³. La réalisation d'un don manuel se fait donc par tradition, c'est-à-dire par remise du bien ou du titre représentant le droit du donateur vers le donataire.

Ce type de donation est tout particulièrement adapté à la transmission de parts au porteur et aux contrats lorsqu'aucune charge ou réserve de droits particulière n'est désirée. En particulier, les droits qui supposent la possession du titre (par exemple, la réserve d'usufruit, pour pouvoir voter à l'assemblée générale) ne sont pas compatibles avec la tradition manuelle en raison du fait que le contrat de donation, pour être valable, exige la tradition sans retour du bien meuble donné. La donation manuelle étant réalisée par la transmission des parts de la main à la main, elle ne possède pas date certaine, et apporter sa preuve constitue une charge pour le moins ardue.

Une donation manuelle peut revêtir une forme authentique, mais la transcription de l'acte de transmission manuelle se confond avec l'acte authentique constatant la transaction. C'est ce dernier qui sera enregistré, aux conditions de l'acte authentique. Il en va de même

120. E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, Waterloo, Kluwer, 2005, p. 30.

121. Tarif pour la Région de Bruxelles-capitale et pour la Région flamande. En Région wallonne, ce tarif est de 3,3% en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, ou de 7,7% dans toutes les autres hypothèses.

122. En principe, en cas de donation faite devant un notaire étranger (entre non-résidents du pays de l'acte), c'est le droit belge qui est applicable aux conditions de fond de l'acte de donation. En vertu de l'article 948 du Code civil, il y aura lieu d'annexer à l'acte notarié de donation d'effets mobiliers un état estimatif des biens donnés, à défaut de quoi la donation ne sera pas valable (A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 268).

123. H. DE PAGE, *Précis de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, Tome VIII, Vol. 1, 1962, p. 618.

en matière d'enregistrement d'un acte sous seing privé: c'est l'acte constatant la tradition qui sera présenté à l'enregistrement, et les taux perçus seront ceux de l'acte sous seing privé. A l'inverse, la simple remise de l'objet n'emporte ni perception de droits, ni obligation d'enregistrement.

3.3.4. La donation indirecte

«La donation indirecte est, par rapport à la donation dite 'directe', celle qui se réalise en vertu d'un acte propre qui, en soi et sans qu'on ait dû recourir à la simulation, emporte un transfert de richesses à titre gratuit. C'est par ce caractère (absence de simulation) qu'elle se distingue de la donation déguisée»¹²⁴.

La donation indirecte prend donc la forme d'une autre opération, réellement effectuée conformément à sa destination courante, mais à des fins libérales. En matière de donation de parts ou d'actions, on pense tout particulièrement au virement d'un compte-titres vers un autre compte-titres, qui, après débat en doctrine, a finalement été considéré comme une donation indirecte¹²⁵.

Comme le souligne A. Culot, la donation indirecte doit répondre aux conditions de base de toute donation (voy. *supra*), mais elle ne doit pas faire transparaître dans l'acte de transmission des parts la véritable nature de donation de celui-ci. Il est dès lors recommandé d'éviter de mentionner, en cas de virement, la nature libérale de l'opération en communication¹²⁶.

Le régime fiscal de la donation indirecte s'apparente en tout point à celui du don manuel¹²⁷.

3.3.5. La donation déguisée

La donation déguisée est celle qui recourt à l'apparence d'un acte onéreux. Il s'agit souvent du mécanisme utilisé pour opérer la donation de titres nominatifs, à savoir ceux qui résultent de l'inscription du détenteur dans les livres de celui qui a émis le titre¹²⁸.

Dans la mesure où l'intention libérale de l'acheteur n'est pas dévoilée, la taxation au titre des droits d'enregistrement est celle applicable à l'acte onéreux. Dans la majeure partie des cas, aucun droit d'enregistrement ne sera donc perçu.

4. La création de la société holding

4.1. La forme juridique de la société

La personnalité juridique de la société est assurément une attribution importante que concède le droit belge aux sociétés. Néanmoins, toutes les sociétés ne reçoivent pas la personnalité juridique et nous aborderons ci-dessous le régime de la société de droit commun.

Seront ensuite exposés les principaux traits marquants de la société en commandite simple et les critères distinctifs des sociétés à responsabilité limitée.

4.1.1. La société de droit commun

La société de droit commun a la caractéristique de ne pas posséder de personnalité juridique, ce qui offre certains avantages:

- la société de droit commun crée un patrimoine indivis et transparent, ce qui implique que les revenus imposés au niveau des sociétés opérationnelles ne le seront plus au niveau de la société holding;
- la gestion d'une telle société peut être confiée à un seul associé, ou au contraire requérir l'unanimité, ce qui témoigne d'une grande souplesse dans l'organisation interne;
- en cas de partage de la société, le patrimoine indivis est liquidé sans coût fiscal (alors que les bonis de liquidation des sociétés avec personnalité juridique sont imposables dans une certaine mesure);
- la société de droit commun ne demande que peu de formalités pour être créée (un acte sous seing privé, non enregistré suffit, la société est peu onéreuse à créer et à gérer, et les apports peuvent être de nature (numéraire, biens ou industrie) et de montants indifférents)¹²⁹.

Le recours à une société de droit commun présente néanmoins des inconvénients que l'on se doit de connaître lorsque le choix de la forme juridique de la société se posera:

- la société de droit commun n'a pas de responsabilité limitée; les créanciers de la société pourront donc, en cas d'insuffisance de patrimoine indivis, et sous certaines conditions, recouvrer leur dû directement sur le patrimoine des actionnaires. Dans la présente hypothèse, cette responsabilité est toutefois limitée pour les dettes des sociétés opérationnelles, ces dernières disposant de la responsabilité limitée; ce n'est donc que pour les dettes de la société holding que le risque subsiste, ce dernier

124. H. DE PAGE, *op. cit.*, Tome VIII, Vol. 1, 1962, p. 598.

125. E. DE WILDE D'ESTMAEL, «Le don par virement: enfin la réhabilitation après une condamnation sans procès», *R.G.F.*, 2003, 3, pp. 370 et s.

126. A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 267.

127. *Ibidem*.

128. O. D'AOUT, «Transmettre: quelles structures juridiques pour quels objectifs?» in X, *La transmission d'entreprise dans un cadre familial*, coll. Les ateliers des FUCaM, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2010, p. 45.

129. A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 238.

étant néanmoins assez important si c'est le choix de la vente qui s'opère;

- la société de droit commun présente un caractère *intuitu personae* important; il faut donc impérativement prévoir dans les statuts le sort de la société en cas de décès ou de départ d'un des actionnaires, au risque de voir le pouvoir de décision se partager entre les actionnaires et de perdre le contrôle sur les sociétés opérationnelles¹³⁰.

4.1.2. La société en commandite simple

La société en commandite simple est une société hybride en ce qui concerne sa responsabilité. Certains associés, à savoir les associés commanditaires, ne s'engagent qu'à hauteur de leur apport, et ne peuvent en aucun cas s'immiscer dans la gestion de la société¹³¹, tandis que d'autres, les commandités, se voient engagés sur leurs biens personnels. Ces derniers néanmoins peuvent ne faire que des apports en industrie (ce qui est formellement interdit pour les commanditaires en raison de leur interdiction d'immixtion dans la gestion de la société)¹³², et se voient, en raison de l'absence de responsabilité limitée dans leur chef, en charge de la gestion de la société (mais pour ce qui est par exemple du parent cédant ses participations, la situation ne change pas nécessairement en cette matière, étant donné qu'il dispose, comme auparavant, de la responsabilité limitée des sociétés opérationnelles)¹³³.

La grande force de la société en commandite simple est assurément la stabilité de son gérant. Ce dernier doit être désigné dans les statuts¹³⁴, et ne peut être révoqué que pour cause légitime¹³⁵, ce qui rend sa situation plus stable que son homologue de la SPRL qui peut être révoqué pour motif grave (*voy. ci-après*). «*En outre, le gérant de la société en commandite par actions dispose d'un droit de veto contre un certain nombre de décisions de l'assemblée générale. En effet, sauf dispositions contraires des statuts, l'assemblée générale ne fait et ne ratifie les actes qui intéressent la société à l'égard des tiers ou qui modifient les statuts que d'accord avec les gérants.*»¹³⁶

On le voit, la société en commandite simple est donc à réserver au détenteur de parts qui désire les transmettre tout en conservant une gestion active de la société, et un droit de regard important sur les décisions des actionnaires. De par ses caractéristiques, c'est assurément une structure qui se rapproche très forte-

ment de la détention de parts par une personne physique sans l'entremise d'une société.

4.1.3. Les autres sociétés à responsabilité limitée

Les deux principales structures sociétaires à responsabilité limitée sont la société privée à responsabilité limitée («SPRL») et la société anonyme («SA»). La première possède un caractère *intuitu personae* plus marqué que la seconde, dont le principe veut que les parts soient librement cessibles, alors que les parts de la SPRL sont par nature moins négociables. Néanmoins, la cession des parts et l'admission de nouveaux actionnaires peuvent être modulées par des clauses statutaires dans la SA.

L'avantage le plus marquant des sociétés à responsabilité limitée, en plus de posséder la personnalité juridique, d'un point de vue fiscal, est assurément de pouvoir bénéficier du régime des RDT (et des autres incitants fiscaux dont ne peuvent pas bénéficier les sociétés sans personnalité juridique). Ce qui sera d'une grande utilité dans l'objectif qui nous occupe, à savoir dégager des liquidités les moins taxées possible.

Pour une analyse des particularités de chacune des formes de sociétés, nous renvoyons à l'ouvrage très complet de J. Malherbe, Y. De Cordt, Ph. Lambrecht et Ph. Malherbe¹³⁷.

4.1.4. La fondation de droit privé

L'acte constitutif d'une fondation privée de droit belge est envisagé par la loi de la sorte: «la création d'une fondation est le résultat d'un acte juridique émanant d'une ou plusieurs personnes physiques ou morales consistant à affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé. La fondation ne peut procurer un gain matériel ni aux fondateurs ni aux administrateurs ni à toute autre personne sauf, dans ce dernier cas, s'il s'agit de la réalisation du but désintéressé»¹³⁸.

La caractéristique principale de la fondation est de permettre d'affecter le patrimoine d'une personne, via la création d'un nouveau patrimoine indépendant du premier, à un but désintéressé déterminé. La fondation se devra donc de poursuivre un but qui ne peut être l'enrichissement du fondateur (l'opération d'apport de la participation ne sera donc pas rémunératrice), mais qui peut porter sur la garantie d'un certain

130. Voy. à cet égard J. MALHERBE, Y. DE CORDT, Ph. LAMBRECHT et Ph. MALHERBE, *Précis de droit des sociétés*, 4^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 373.

131. C. soc., art. 207.

132. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, Ph. LAMBRECHT et Ph. MALHERBE, *op. cit.*, p. 395 et s.

133. *Ibidem*.

134. C. soc., art. 658.

135. C. soc., art. 33, al. 2.

136. C. soc., art. 659; X. BOCQUET, «Le choix d'une structure sociétaire» in X, X, *Planification successorale et structures sociétaires – Comment choisir, optimiser, gérer et... liquider?*, Coll. Les Ateliers des FUCaM, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 20.

137. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, Ph. LAMBRECHT et Ph. MALHERBE, *op. cit.*

138. S. NUDELHOLC, «Le régime civil et fiscal de la fondation privée belge», *R.G.F.*, 2004, p. 16.

bien-être à ses proches, via l'octroi de bourses d'études, d'entretien du patrimoine immobilier familial ou de soutien d'activités diverses¹³⁹.

La fondation de droit privé belge se voit soumise à l'impôt des personnes morales, ce qui réduit considérablement sa base imposable et les taux qui viennent s'appliquer à celle-ci¹⁴⁰.

4.2. Le maintien du caractère familial de la société

Il est important de rappeler, fût-ce de manière très succincte, les différents moyens d'éviter que les parts de la nouvelle société holding ne soient cédées à des personnes extérieures à la famille. Ainsi, les statuts de la société pourront prévoir trois types de clauses:

- la clause d'incessibilité des parts qui doit, toutefois, être limitée dans le temps et qui appelle une justification;
- la clause d'agrément, qui prévoit que les actionnaires de la société doivent agréer la personne du nouvel actionnaire;
- la clause de préemption, qui permet aux actionnaires existants de la société d'avoir priorité pour le rachat des actions ou parts de l'associé qui désire se retirer.

De même, il pourra être prévu, dans l'acte de donation des parts, l'impossibilité pour le donataire d'apporter ces dernières dans une communauté matrimoniale, afin d'éviter qu'elles ne se voient administrées par deux personnes, ou qu'elles passent, en cas de décès du donataire, dans la famille par alliance.

4.3. La distribution des liquidités des sociétés opérationnelles et la conservation du contrôle sur la société holding

L'objectif de cette opération est simple: les sociétés opérationnelles possèdent de grandes réserves taxées qu'il convient de rapatrier dans le patrimoine du parent. Dans un souci de précision et de clarté, nous présentons ci-dessous les possibilités d'opérations rémunératoires, en indiquant pour chacune la nature et le montant de l'impôt perçu.

4.3.1. La distribution avant la transmission des parts à la société holding

A. Les dividendes

La distribution pure et simple d'un dividende a pour avantage qu'il ne peut être fait l'économie de la taxa-

tion, qui sera de 25 %, retenue sous forme de précompte mobilier libératoire. Remarquons néanmoins qu'il existe des hypothèses où le taux du précompte mobilier est réduit à 20, ou encore 15 %¹⁴¹.

B. Le remboursement de capital

En vertu de l'article 18 du CIR, le remboursement total ou partiel est en principe considéré comme une distribution de capital et est donc imposé à hauteur de 25 %. Le législateur a toutefois prévu une exception importante: les remboursements de capital qui ont lieu sur le capital libéré de la société (ou «bon capital») et qui sont opérés en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social prise conformément aux dispositions du Code des sociétés sont entièrement exonérés¹⁴².

On le voit, le remboursement de capital n'est pas en soi une solution pour distribuer les réserves des sociétés opérationnelles, car elle ne permet des distributions immunisées qu'à hauteur du capital libéré et des augmentations successives de capital par apport des actionnaires. Par contre, l'opération peut s'avérer utile une fois la holding créée et les parts des sociétés opérationnelles apportées; en effet, la société holding aura alors à évaluer la valeur des parts en tenant compte de l'importance des réserves disponibles, et, après avoir fait remonter ces réserves au niveau de la société holding par distribution de dividendes (via le régime des revenus définitivement taxés), elle pourra les distribuer en diminuant son capital social (celui-ci étant nettement plus important du fait de la valeur d'apport tenant compte des réserves des sociétés opérationnelles).

Rappelons très brièvement que le régime des revenus définitivement taxés permet l'exonération de 95 % des dividendes perçus par une société si trois conditions sont réunies:

- la participation doit être détenue à concurrence de 10% des droits de vote ou d'une valorisation de 2.500.000 EUR;
- la participation doit avoir été détenue pendant une période ininterrompue d'au moins un an;
- les revenus perçus par la société doivent avoir subi une taxation en amont¹⁴³.

C. Les bonis d'acquisition

Lorsqu'une société rachète ses propres actions à ses actionnaires, les sommes déboursées sont imposées à hauteur de 25 % via la retenue d'un précompte mobi-

139. P. NICAISE et I. BANMERER, «Les fondations» in X., *Le nouveau droit des ASBL et des fondations: la loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 42.

140. P. NICAISE, «Les fondations» in X., *Planification successorale et structures sociétaires – Comment choisir, optimiser, gérer et... liquider?*, Coll. Les Ateliers des FUCaM, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 274.

141. Voy. à cet égard le régime des parts ou actions par appel public à l'épargne ou encore les dividendes d'actions ou parts émises à partir du 1er janvier 1994, en rémunération d'apport en numéraire, et qui font l'objet depuis leur émission d'un dépôt auprès d'un établissement de crédit ou d'une banque, ainsi que d'une inscription nominative.

142. P.-Fr. COPPENS, *op.cit.*, p. 236.

143. CIR, art. 203.

lier¹⁴⁴, sauf application des dispositions transitoires permettant une taxation à 10 %.

Les bonis d'acquisition ne sont dès lors plus, depuis le changement législatif, le moyen le plus avantageux d'un point de vue fiscal de liquider des réserves; le remboursement de capital est à privilégier.

D. Le prêt à la société

Le prêt d'argent par un actionnaire à sa société permet de transformer les dividendes en intérêts, soumis à un précompte mobilier de 25 % mais déductibles de la base taxable¹⁴⁵. Néanmoins, comme l'objectif est de dégager des liquidités, et non pas d'en investir, l'opération ne se justifie pas au vu du but poursuivi.

4.3.2. Lors de la transmission des parts à la société holding

A. La vente

L'opération qui permet assurément de dégager des liquidités de la constitution de la société est la vente des participations détenues par le parent à la holding constituée par les enfants. Cette opération pose toutefois des problèmes de liquidités à la société acquéreuse; la société holding ne dispose souvent pas de fonds disponibles suffisants pour payer le prix des parts. La tentation est alors grande de faire remonter, via un dividende exceptionnel, les liquidités depuis les sociétés contenant les liquidités. Néanmoins, il convient de rester attentif au fait qu'une telle opération pourrait attirer l'attention de l'administration quant au caractère 'anormal' d'une telle opération.

B. La réserve d'usufruit

Le mécanisme de la réserve d'usufruit est simple: au lieu de transmettre l'entière propriété des parts (à savoir l'*usus*, le *fructus* et l'*abusus*), le parent ne transfère que la nue-propriété (l'*abusus*) et conserve l'usufruit des parts (à savoir l'*usus* et le *fructus*). La réunion de l'usufruit et de la nue-propriété, que ce soit en raison du décès du parent ou de sa volonté de se retirer de la société, n'entraîne pas de taxation, que ce soit au titre de droits de succession ou de droits d'enregistrement.

En complément d'une telle réserve, comme il a déjà été évoqué, il est important de prévoir dans les statuts de la société holding que ce sont les personnes détentrices de l'usufruit qui seront appelées à exercer les

droits politiques au sein de la société. De même, du fait que l'usufruitier détient le droit aux fruits, il en découle qu'il sera le bénéficiaire des sommes distribuées en rémunération des actionnaires.

La question de savoir si une réserve d'usufruit peut accompagner un don manuel ou une donation indirecte apparaît controversée. Certains auteurs, dont A. Culot et B. Huts, considèrent que cela risque de remettre en cause la validité des donations eu égard au fait, notamment, qu'il n'y aurait pas de dépossession du donateur¹⁴⁶. Il est dès lors conseillé de recourir à un acte de donation passé devant notaire quand une réserve d'usufruit est prévue dans la donation, notaire qui pourra le cas échéant être étranger si l'on désire limiter le coût de l'opération (v. *supra*).

C. La donation avec charge financière

La donation avec charge financière est celle qui conditionne la donation par l'assujettissement du donataire, à une charge de nature financière. L'acte de donation, acte unilatéral, devient alors un contrat synallagmatique, les deux parties ayant des obligations respectives¹⁴⁷. Les clauses les plus fréquentes en la matière sont celles qui prévoient que le donataire devra payer périodiquement une somme d'argent au donateur, à la manière d'une rente viagère.

Cependant, cette charge doit être déterminée de manière réaliste, c'est-à-dire qu'elle ne peut être équivalente ou supérieure à la valeur des biens donnés, sous peine de voir l'acte de donation requalifié en acte à titre onéreux¹⁴⁸. A nouveau, à des fins probatoires, il est conseillé de passer une donation assortie d'une charge financière devant un notaire.

4.3.3. Après la transmission des parts à la société holding

Nous n'envisagerons dans la présente partie que la clause de répartition inégale des bénéfices, qui peut être prévue directement dans les statuts de la société ou dans une convention d'associés ou d'actionnaires ultérieure. Cette clause permet de moduler les bénéfices des actionnaires, en répartissant ceux-ci de manière asymétrique ou, en d'autres mots, de manière non proportionnelle au nombre de parts dont les associés sont propriétaires¹⁴⁹.

L'élément central à se remémorer lors de la rédaction d'une telle clause est la prohibition des pactes léo-

144. Sous certaines conditions, notamment une décision régulière de l'assemblée générale, et ce depuis la loi du 24 décembre 2002. Les bonis de liquidation, non invoqués dans le présent exposé car l'on part du postulat que l'on veut continuer l'activité commerciale des sociétés opérationnelles, sont également soumis à cette imposition.

145. Avec néanmoins certaines limites, voy. art. 18 CIR.

146. A. Culot et B. Huts, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 271.

147. H. DE PAGE, *op. cit.*, Tome VIII, p. 474.

148. A. CULOT et B. HUTS, «La société de droit commun», *op.cit.*, p. 271.

149. *Ibidem*.

nins¹⁵⁰, clauses qui réservent l'ensemble des bénéfices à un seul actionnaire. Il faudra donc que la clause de répartition inégale présente un équilibre entre réserver une part importante du bénéfice au parent, et ne pas limiter toute prétention des autres actionnaires (les enfants) sur le résultat pour autant.

4.4. La conservation d'un contrôle sur les décisions dans la société

Cette question n'ayant que peu d'incidence en matière fiscale, nous n'énoncerons que deux méthodes:

- la détention des droits de vote d'une majorité des actions, que ce soit via leur possession en pleine propriété ou par usufruit, est normalement considérée comme permettant d'exercer un contrôle sur la société;
- la nomination comme gérant ou administrateur permet d'avoir une emprise importante sur les décisions journalières dans la société où est exercée la fonction. Les gérants et administrateurs ne sont néanmoins pas tous sur un pied d'égalité. Ainsi, on considérera souvent qu'un gérant statutaire à durée indéterminée a un statut bien plus stable qu'un administrateur révocable *ad nutum*.

Conclusion

Comme il a pu être constaté tout au long de cet exposé, l'interprétation des opérations pouvant entraîner une plus-value est complexe et évolutive au gré des avis du Service des décisions anticipées, eux-mêmes guidés par la législation et par la jurisprudence.

Malgré quelques fluctuations dans la position du SDA, et suite à des mouvances jurisprudentielles importantes durant la décennie précédente, la question des plus-values internes semblait s'être «rodée» ces dernières années.

L'implication du législateur dans la lutte contre les opérations ayant pour unique objectif d'amoindrir la charge fiscale ou de soustraire certaines opérations à l'impôt, opérations répondant maintenant à la qualification d'«abus fiscal» en vertu de l'article 344, § 1^{er}

CIR, est toutefois venue troubler cette relative quiétude.

La modification législative de la mesure anti-abus, article 344, §1^{er} CIR, permet à l'administration fiscale de disposer d'une arme efficace dans la lutte contre les opérations mises en place pour des motifs exclusivement fiscaux. En outre, cette nouvelle mouture s'applique dorénavant aux opérations effectuées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé.

Comme l'énonce le SDA dans son rapport annuel 2012, «l'année 2012 s'avère être une année charnière pour les droits d'enregistrement et les droits de succession vu l'apparition de la nouvelle mesure anti-abus. Il en résulte que de nombreuses opérations juridiques doivent faire l'objet d'une analyse complète afin de vérifier si elles donnent lieu ou non à abus fiscal». Les constructions patrimoniales ou successorales, impliquant ou non une cession interne, sont donc assurément à nouveau dans le collimateur du fisc.

L'accent semble désormais mis sur les motivations, autres que fiscales, qui justifient la mise en œuvre d'opérations successives impliquant une cession interne par le contribuable.

S'il est toujours prudent de s'adresser au SDA pour obtenir un avis sur les opérations envisagées, il reste que le contribuable devra rester attentif au fait que cette décision sera sans incidence sur les opérations réalisées à l'avenir au regard de la mesure anti-abus, le SDA n'étant pas compétent pour se prononcer sur l'application de la nouvelle mesure anti-abus.

En conclusion, une cession interne présentera toujours des avantages tant sur le plan successoral que fiscal. On notera dès lors simplement qu'il est indispensable pour le «succès fiscal» de l'opération qu'elle soit mue par des motifs autres qu'exclusivement fiscaux. Afin de sécuriser l'opération, le contribuable normalement prudent et diligent aura à cœur d'introduire auprès du SDA une demande de décision anticipée réunissant un savant dosage de motifs économiques et fiscaux, afin de s'assurer que son opération relève bien de la gestion normale de patrimoine privé.

150. C. soc., art. 32.

Exemption des livraisons intracommunautaires: comment prouver l'expédition vers un autre Etat membre?

Christian AMAND

Avocat, Xirius¹

Les livraisons de marchandises depuis la Belgique à un client dans un autre Etat membre de l'UE sont exemptées de TVA belge à condition que le fournisseur apporte la preuve que (i) ce client est un assujetti qui est tenu ou a opté pour la taxation de ses acquisitions intracommunautaires et que (ii) les marchandises soient expédiées vers un autre Etat membre, quel qu'il soit.

La comptabilité des entreprises doit donc tenir compte d'un ensemble de documents extracomptables. Or ces documents ont chacun une fonction propre. De plus, leur liste et leur contenu ne sont pas définis pour l'application de la TVA. Ceci met les entreprises dans une situation très inconfortable lors de contrôles fiscaux, au point de rendre plus dangereuses des relations commerciales avec des clients dans d'autres Etats de l'Union que dans des pays tiers, et de faire des frontières intérieures de l'UE des obstacles infranchissables pour les PME. Dans l'attente d'hypothétiques réformes législatives, il est possible de soulever les contradictions internes de la législation.

2.3. Historique et principe des mesures de simplification	36
2.4. Divergences d'interprétation dans l'UE	37
2.5. Transport dans la relation A-B	37
2.6. La position du fisc belge	38
2.7. Les obligations déclaratives en Belgique	38
2.8. Faiblesses structurelles du système et ses dangers	38
3. Opérations avec plus de trois parties	39
4. Un système incontrôlable et contraire aux traités européens	41
5. Conclusion	43

Dans une récente étude ayant pour titre "*De Belgische voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering onder druk*", Ine Lejeune, Sibylle Vandenberghe et Liesbeth Vermeire² dénoncent le fait que le fisc belge exige toujours un document complet de transport routier international (CMR): il suffit que manque un élément tel que, par exemple, la signature ou la qualité du signataire pour que l'administration refuse l'exemption de TVA³. En s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de Justice, ces auteurs estiment que l'exemption de TVA sur les livraisons intra-communautaires ne peut être refusée pour la simple raison que de simples exigences formelles ne sont pas remplies.

Toutefois, une analyse plus détaillée des transactions intracommunautaires conduit à souligner l'importance d'un document de transport valable, du moins dans le contexte actuel, et à donner à ce document une place bien plus importante que celle qui lui est accordée par les commentaires administratifs. Pour ces derniers, le document de transport n'est que l'un des documents permettant de justifier l'exemption de TVA sur les livraisons intracommunautaires. Or, comme on le verra *infra*, les agents taxateurs ont d'excellentes raisons de se montrer stricts concernant la preuve du transport. En effet, le document de transport est l'unique moyen qui permet encore de contrô-

TABLE DES MATIÈRES

1. Opérations avec deux parties	27
1.1. Conditions générales	27
1.2. Preuve du transport à apporter par le fournisseur	28
1.3. Preuve du transport appréciée par le fisc	30
1.4. Transport effectué pour le compte du fournisseur ou de l'acquéreur étranger	31
1.5. Transport effectué par le fournisseur ou l'acquéreur étranger avec ses propres moyens de transport	33
2. Opérations avec trois parties A – B – C identifiées à la TVA dans trois EM différents	36
2.1. Vraie et fausse opération triangulaire	36
2.2. Le «filet de sécurité»	36

1. L'auteur est ancien président du sous-groupe fiscalité indirecte de la Confédération Fiscale Européenne et il est membre de l'EU VAT Forum. Il a, à ce titre, participé aux discussions entre les organisations professionnelles et les administrations nationales en présence de la Commission européenne concernant la preuve de livraisons intracommunautaires. La présente étude ne constitue pas une synthèse de ces travaux et n'en reflète pas les conclusions. Celles-ci sont reprises dans le document GFV N° 041 Option 1B – Sub-group report – Proof of intra-EU supplies taxud.c1(2014)70254 – EN, Brussels 14 January 2014 (14 pages) qui est disponible sur le site de la Commission européenne dans la sous-rubrique Group on the Future of VAT.

2. A.F.T. 2013/5, pp. 48 à 51.

3. Ceci est confirmé par la jurisprudence Gand, 17 septembre 2013, Rôle n° 2012/AR/538, *FiscalNet*; voir également Benoit Vanderstichelen et Bruno Gaparotto, «Difficulté de la preuve du transport de livraisons intracommunautaire», *R.G.F.*, 2001, pp. 89 et s. et en particulier le commentaire de Civ. Louvain, 4 janvier 2000, aff. jointes n° 98/2468/A et 98/2499/A.

ler le système des opérations intracommunautaires. Ce système est devenu une porte ouverte à la fraude organisée, aux distorsions de concurrence et à la destruction du mécanisme des prix. Or ce dernier constitue un élément indispensable sur lesquels les entreprises appuient leurs décisions de gestion.

Dans la présente étude, nous exposerons tout d'abord les obligations administratives du point de vue d'un vendeur belge avec un seul acheteur à l'étranger, puis les opérations avec trois parties et enfin, les opérations en chaîne. Il en ressort que la législation sur laquelle le fisc s'appuie pour sanctionner des opérateurs économiques, le plus souvent de bonne foi, contient des incohérences majeures.

Depuis 1993, l'exemption de la TVA sur les livraisons de marchandises expédiées vers des clients assujettis à la TVA dans un autre Etat membre de l'UE ne s'appuie plus sur des documents douaniers uniformes, ni sur des contrôles physiques, mais sur un ensemble de documents commerciaux et logistiques. Or, bien souvent, de tels documents n'existent pas, *a priori*, dans une entreprise, parce qu'il n'y a aucune raison économique de les établir. En outre, il n'existe aucune réglementation qui en donne une liste ou un contenu précis pour l'application de la TVA.

Il n'est pas requis que le fournisseur dispose d'un établissement dans le pays d'expédition des marchandises, ni que l'acquéreur dispose d'un établissement⁴ dans le pays d'arrivée. Aussi, lorsque la gestion administrative des opérations intracommunautaires d'une entreprise est centralisée dans le pays d'établissement, les contrôles internes des entreprises sont-ils affaiblis en raison de l'absence de proximité avec les pratiques des administrations fiscales locales et de l'obligation de faire face simultanément à plusieurs législations et pratiques administratives nationales. En effet, les modalités de preuve d'expédition des marchandises vers un autre Etat membre de l'UE peuvent varier considérablement (i) d'abord suivant les interprétations nationales et également, suivant que l'agent économique (ii) est le fournisseur de marchandises, (iii) est un intermédiaire dans une opération triangulaire ou (iv) participe à une opération en chaîne. Or le type de documents pour bénéficier des exemptions TVA ne ressort pas nécessairement des factures ou des documents traités – souvent de manière automatisée – par les services comptables, alors que le fisc n'hésite pas à rejeter l'exemption de la TVA sur les livraisons

intracommunautaires plusieurs années après l'opération parce qu'il estime que les documents ne sont pas probants, qu'il a des doutes sur la substance de l'acquéreur, ou encore qu'il impose de nouvelles conditions dont le vendeur ignorait l'existence au moment de l'opération.

1. Opérations avec deux parties

A, identifié à la TVA dans l'Etat Membre 1 (ci-dessous, «EM 1») (Belgique), livre des marchandises à B, identifié à la TVA dans Etat Membre 2 (ci-dessous, «EM 2»), c'est-à-dire sur le territoire TVA de l'un des 28 autres Etats membres de l'Union.

1.1. Conditions générales

L'exemption de TVA sur les livraisons intra-communautaires de marchandises est soumise à deux conditions cumulatives (art. 39*bis*, CTVA) :

Première condition

La livraison doit être effectuée depuis la Belgique par un assujetti⁵ pour un assujetti dans un autre Etat membre de l'UE⁶.

La situation la plus courante est que A dans EM1 adresse une facture à B dans EM2. Mais, il est parfaitement possible que les marchandises soient expédiées à un assujetti identifié à la TVA dans l'EM2 où se trouve l'adresse de livraison, alors que l'adresse de facturation est dans l'EM3 où B est établi (et dispose aussi d'un numéro de TVA). Le fournisseur A devra alors adresser une facture à B dans EM3 sous le numéro de TVA de B dans EM 2, pays d'arrivée des marchandises. Ceci est une pure contrainte TVA qui n'obéit à aucune logique comptable ou économique.

Il n'est pas nécessaire, pour qu'une telle condition soit rencontrée, que le fournisseur en Belgique ou le client à l'étranger disposent d'une base fixe. Il suffit qu'ils disposent d'un numéro de TVA, voire d'un numéro de TVA global d'un agent en douane⁷, sans établissement stable.

Deuxième condition

Les marchandises sont expédiées hors de Belgique, mais dans la Communauté⁸ (AR n° 52 d'exéc. CTVA).

4. Concernant la distinction entre un simple stock requérant une identification à la TVA et un établissement stable, voir Bruxelles 27 février 2013, *Cour. fisc.*, 2013/45.
 5. Dans le cadre de la présente étude, on se limitera au cas de ventes d'assujettis à assujettis. Mais il existe d'autres cas de figure avec leurs difficultés propres.
 6. Ceci vise notamment la vérification de l'existence du client, de l'exactitude du numéro de TVA. Ces points comportent un ensemble de difficultés mais ils ne seront pas abordés dans le cadre de la présente étude. Il est significatif que lorsqu'on parcourt la jurisprudence française, l'essentiel des problèmes rencontrés porte sur l'existence du client établi hors de France (voir Yolande Sérandour, Establishing VAT Fraud in the case of cross-border supplies, *World Journal of VAT/ GST Law*, 2012 p. 95).
 7. On reproche parfois aux administrations nationales d'accorder trop facilement des numéros d'identification à la TVA, mais est-ce bien réaliste lorsqu'un tel numéro doit parfois être accordé pour une simple acquisition intra-communautaire, même si au stade suivant la TVA est due par le cocontractant?
 8. Pour l'application de la législation TVA, on entend par «Communauté» le territoire politique des 28 Etats membres de l'UE moins un certain nombre de territoires (p.ex. les îles Canaries, les îles anglo-normandes), plus un certain nombre de territoires indépendants (Monaco, l'île de Man, etc). Cette liste ne correspond pas au territoire douanier de l'UE.

L'objectif de cette preuve du transport est d'éviter que les marchandises ne soient vendues hors TVA dans le pays d'expédition. Il ressort des articles 41 de la directive 2006/112/CE et 25 *quinquies* §3 al. 2 et 3 du Code de la TVA que, sous réserve de qui est exposé *infra*, les marchandises doivent être expédiées vers l'Etat membre pour lequel l'acheteur donne son numéro de TVA (même s'il n'y est pas établi). Si les marchandises sont expédiées vers un Etat membre où l'acheteur ne dispose pas de numéro d'identification à la TVA, le fisc du pays où le client est identifié à la TVA a le droit de réclamer la TVA à ce dernier et ne lui accordera le remboursement de cette TVA que si la preuve d'une acquisition intra-communautaire est apportée dans un autre Etat membre (ce qui en jargon TVA est appelé le «filet de sécurité»). Cette preuve peut notamment consister dans les mesures de simplification en faveur des opérations triangulaires (voir *infra*).

L'article 39*bis* du Code de la TVA et l'arrêté n° 52 d'exécution du Code de la TVA transposent en droit belge l'article 138, mais aussi sur l'article 131 de la directive 2006/112/CE selon lequel les Etats membres sont libres, sans préjudice des principes généraux du droit de l'UE, et notamment du principe de sécurité juridique, de fixer les conditions d'application «correctes et simples»⁹. En effet, aucune disposition de la directive TVA ne porte sur les preuves que les assujettis sont tenus de fournir afin de bénéficier de l'exemption de TVA¹⁰. Ce qui explique qu'aujourd'hui, les conditions d'exemption des livraisons intracommunautaires (mais non les documents, puisqu'il n'en n'existe aucune liste) peuvent varier considérablement d'un Etat membre de l'UE à l'autre. On a donc remplacé les douaniers et les documents douaniers uniformes par de simples sanctions du non-respect de formalités dont les détails ne sont pas définis, mais dont le respect est soumis au contrôle de l'administration. En d'autres termes, les agents taxateurs sont autorisés à contrôler des formalités qui ne sont pas définies par la loi, même de façon vague. Ce caractère vague les autorise à adopter une position stricte lorsque les circonstances le justifient de leur point de vue et selon des informations qu'ils ne communiquent parfois pas à l'assujetti contrôlé.

En outre, lorsque les Etats membres fixent les condi-

tions correctes et simples d'application des exemptions, ils sont tenus de respecter l'article 273 de la directive TVA qui prévoit que «*Les Etats membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre Etats membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les Etats membres à des formalités liées au passage des frontières*». Comme l'observe judicieusement Redmar Wolf, «*Member States may determine what constitutes satisfactory evidence, but they may not require conclusive evidence that the goods have physically left their territory*»¹¹. Donc, les Etats membres peuvent fixer les conditions d'application de l'exemption, mais il leur est interdit d'imposer des formalités liées au passage de frontières.

Or, comme on va le voir, la pratique actuelle impose des formalités très lourdes, voire impossibles à respecter à un point tel que certaines administrations fiscales nationales suggèrent de nouvelles formalités qui ressemblent à des procédures douanières, mais fort différentes d'un Etat à l'autre et que les agents économiques choisissent d'accepter plutôt que d'être confrontés à l'insécurité.

1.2. Preuve du transport à apporter par le fournisseur

Si le principe *actori incumbit probatio* consacré par l'article 1315 du Code civil et par l'article 870 du Code Judiciaire est d'application de manière générale au droit fiscal et que par conséquent, il appartient à l'administration de démontrer les faits lorsqu'elle entend réclamer le paiement d'un impôt, l'administration estime en revanche que le contribuable ou l'assujetti qui entend bénéficier d'un remboursement d'impôt ou bénéficier d'une déduction sur l'impôt ou d'une réduction d'impôt supporte la charge de la preuve¹².

La preuve du transport intracommunautaire¹³ doit être apportée par le fournisseur, à l'aide d'un ensemble de documents usuels et concordants¹⁴, même si le transport est effectué par le vendeur ou l'acquéreur, ou pour leur compte. Le vendeur doit avoir eu la prudence

9. CJUE, 27 septembre 2007, aff. C-409/04, *Teleos*, para. 45; voir également en ce sens, Cour constitutionnelle de Belgique, 23 janvier 2014, rôle n° 10/2014.

10. CJUE, 27 septembre 2007, aff. C-184/05 *Twoh International*, point 22; CJUE, 27 septembre 2007, aff. C-146/05, *Collée* para. 24.

11. «Les Etats membres peuvent apprécier ce qui constitue une preuve valable, mais ils ne peuvent pas exiger de preuve concluante que les marchandises ont physiquement quitté le territoire», Redmar Wolf, Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions, *International VAT Monitor*, 2003 p. 280.

12. Lors de litiges, l'administration se réfère parfois à l'ouvrage de Thierry Afschrift, *Traité de la preuve*, Larcier 1998 n° 115 et 156 qui observe qu'en matière de TVA aucune disposition légale ne régit la charge de la preuve. Affirmer comme le fait T. Afschrift que le contribuable ou l'assujetti qui entend bénéficier d'un remboursement d'impôt ou bénéficier d'une déduction sur l'impôt ou d'une réduction d'impôt supporte la charge de la preuve est logique d'un point de vue des impôts sur les revenus. Toutefois, en matière de TVA, ceci devrait être examiné à la lumière des principes d'un système qui a pour objectif d'éliminer les obstacles au commerce intracommunautaire et du fait qu'il existe un grand nombre de situations où une telle preuve est totalement impossible à apporter (voir *infra*).

13. Depuis 25 ans, cette problématique a fait l'objet de nombreux articles et en particulier Piet Vandendriessche, «La preuve de la livraison intracommunautaire de biens, le talon d'Achille du régime transitoire de TVA», *R.G.F.* 1996, p. 62; Luk Vandenberghe, «BTW perikelen van het intracommunautaire verwerking», *A.F.T.* 1998, n° 377; Guido Dewit et Valérie Bidoul, «Het bewijs inzake intracommunautaire leveringen», *TFR* nr 212, december 2001; Benoit Vanderstichelen et Bruno Gasparotto, «Difficulté de preuve du transport des livraisons intracommunautaires: quand l'exemption dépend de la bonne foi du vendeur», *R.G.F.* 2001 p. 89.

14. Anvers. 13 décembre 1999, *Cour. fisc.*, 2000/192.

d'insérer des clauses contractuelles obligeant l'acheteur à lui communiquer de telles preuves. Sinon, pour pouvoir apporter la preuve d'une livraison intracommunautaire, le vendeur dépendra du bon vouloir de l'acheteur. Ceci place le vendeur dans une situation de faiblesse face à l'acheteur (qui a parfois de bonnes ou de mauvaises raisons pour refuser de lui communiquer des documents essentiels pour lui permettre de bénéficier de l'exemption)¹⁵ ou d'un transporteur avec qui il n'a pas nécessairement de relations contractuelles. Le vendeur dépend encore du bon fonctionnement de sa propre organisation administrative, qui comme toute organisation est composée d'êtres humains faillibles, ou tout simplement, qui n'osent pas imaginer que des législations puissent être absurdes et qui sont confrontés aux rigidités de systèmes informatiques ou à la peur de faire appel à des conseillers externes. Le contrôle de la preuve du transport n'aura pas lieu quelques jours ou quelques mois après le transport, mais généralement plusieurs années plus tard, alors que logiquement, il n'y aura plus la moindre trace des marchandises dont on exige le contrôle de l'expédition. Il ne s'agit pas d'un contrôle physique des marchandises, ni d'un contrôle sur la base d'un système comptable constituant une piste d'audit fiable comme requis pour les factures électroniques¹⁶, mais du contrôle de documents isolés, dispersés dans toute l'entreprise, parfois dans plusieurs pays, ayant des fonctions propres, et qui peuvent être incomplets pour des motifs propres à une législation qui n'a rien à voir avec la TVA¹⁷.

Selon la Cour de cassation, l'énumération des documents nécessaires pour établir la réalité de l'expédition ou du transport des biens est exemplative¹⁸. D'autres documents ne sont pas exclus, pour autant qu'à tout moment, ils soient en possession du vendeur et puissent être produits au fonctionnaire compétent¹⁹.

La Cour d'appel d'Anvers a estimé que cette preuve est apportée lorsque le contribuable était en possession de documents de transport que lui avait remis l'acheteur des marchandises, mais qui avaient ensuite été falsifiés à son insu²⁰.

Le bon de commande et la facture, tous deux signés, avec l'indication du numéro de TVA étranger ainsi que la mention «exportation», ne sont pas suffisants à cet égard, particulièrement s'il existe des éléments indiquant que le bien a été acquis par une personne domiciliée en Belgique²¹.

Comme la Cour de Justice l'a observé dans l'affaire *VSTR*, il ne peut être imposé au fournisseur de donner des éléments de preuve relatifs à l'imposition de l'acquisition intracommunautaire des biens à l'étranger²².

Selon le tribunal de première instance de Bruxelles, il appartient à l'assujetti qui invoque l'exemption de se réserver cette preuve, de façon telle que le contrôle soit possible. Lorsque le vendeur ne se réserve aucune preuve, il se prive de toute possibilité de faire valoir son droit d'appliquer l'exemption. Il est vain, dans ce cas, de faire valoir que les usages s'opposent, dans le secteur économique concerné, à ce que des documents susceptibles de former cette preuve soient établis²³. Les exigences relatives à cette preuve doivent toutefois être contenues dans des limites raisonnables, afin notamment d'éviter de faire obstacle au commerce intracommunautaire. Toutefois, l'administration fiscale ne peut exiger d'un assujetti que des documents dont il dispose ou qu'il lui était possible de conserver²⁴. On remarquera qu'il n'est pas requis de montrer au fonctionnaire taxateur les marchandises, qui le plus souvent auront été intégrées dans le processus de production, ou vendues depuis bien longtemps; exiger le contraire reviendrait à interdire toute activité commerciale utilisant les biens transportés.

Comme on le verra *infra*, très souvent, il n'existe pas de documents. Ceci explique pourquoi les administrations allemandes, autrichiennes, et néerlandaises, par exemple²⁵, ont créé des documents spécifiques.

Dans l'arrêt *Twoh*, la Cour de Justice estime que les autorités fiscales de l'Etat membre d'expédition ne sont pas tenues de demander des informations aux autorités de l'Etat membre de destination²⁶. Néanmoins, en pratique, lorsque l'administration reçoit des

15. On observe que certaines entreprises qui livrent *ex works* prévoient dans les contrats que si tous les documents de transport intra-communautaires ne sont pas communiqués à des intervalles fixés à l'avance, le fournisseur réclame la TVA.
16. Art. 60 §5 du CTVA.
17. C'est ainsi que le CMR précise la responsabilité du transporteur routier.
18. Selon l'article 3 de l'arrêté royal n° 52 du 29 décembre 1992 concernant les exemptions relatives aux livraisons intracommunautaires de biens et aux opérations y assimilées, le vendeur doit à tout moment être en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'expédition ou du transport des biens; il doit produire ceux-ci à toute demande des agents chargés du contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Ces documents comprennent entre autres, les contrats, les bons de commande, les documents de transport et les documents de paiement.
19. Cassation 4 novembre 2005 (rôle n°: C-04-0367).
20. Anvers 15 janvier 2008 (rôle n°: 2007/AR/132), www.monkey.be.
21. Civ. Bruges, 7 janvier 2002, www.monkey.be.
22. CJUE, 27 septembre 2012, aff. C-587/10, *VSTR*, para. 55. Voir Sandhya Nothoeni & Walter de Wit, VAT exemptions of intra-community supplies of Goods: State of Play after *VSTR*, *EC Tax Review* 2013, p. 100. *A fortiori*, comment concilier ce principe dégagé par la Cour de Justice avec l'obligation d'apporter la preuve qu'un véhicule vendu à un client étranger doit être immatriculé à l'étranger? Conformément à l'argument selon lequel ce qui vaut pour le plus (taxation de l'acquisition intracommunautaire) vaut pour le moins (immatriculation du véhicule), le fisc ne pourrait exiger que l'immatriculation d'un véhicule à l'étranger conditionne l'exemption d'une livraison intracommunautaire.
23. Civ. Bruxelles, 26 septembre 2002, *Jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles* 2003/42, p. 1861 avec note Antonia Block.
24. Civ. Louvain, 6 octobre 2000, *Cour. fisc.*, 2000, p. 477. Une telle exigence serait contraire à la liberté de circulation des marchandises voir Erik De Bie, «Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering: maakt KB nr. 52 een inbreuk op vrij verkeer van goederen en diensten», *A.F.T.*, 2002, p. 211.
25. D'autres administrations ont également créé des documents similaires.
26. CJUE, 27 septembre 2007, *Twoh International*, aff. C-184/05, para. 38.

informations d'autres Etats membres, elle refuse de les communiquer à l'assujetti au nom du secret professionnel, et l'on observe que les assujettis sont le plus souvent dans l'impossibilité pratique de savoir ce qui leur est exactement reproché et, *a fortiori*, comment y répondre²⁷.

1.3. Preuve du transport appréciée par le fisc

L'administration belge estime que la validité des documents est évaluée par l'agent taxateur, puisque c'est au fournisseur d'apporter la preuve de l'expédition vers un autre Etat membre²⁸. Or, l'expérience prouve que bien souvent cet agent taxateur n'a souvent qu'une connaissance limitée du fonctionnement d'un secteur économique et que bien souvent, pour toute motivation juridique, il se réfère à un groupe d'articles du Code, sans plus de détails. Les entreprises se trouvent totalement désarçonnées, ne sachant pas quel élément produire. L'on peut raisonnablement se demander si une telle interprétation de l'article 39*bis* du Code belge de la TVA et l'article 138(1) de la directive 2006/112/CE ne viole pas le principe de droit de l'Union Européenne de sécurité juridique, selon lequel «*Le caractère de certitude et de prévisibilité de la réglementation communautaire constitue un impératif qui s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des incidences financières. Tel est le cas de la réglementation communautaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée*»²⁹. Ce principe général de droit de l'UE prévaut sur le texte d'une disposition de droit national, et même sur le texte d'une directive européenne³⁰.

Dans l'arrêt *Mecsek Gabona*, la Cour de Justice dit pour droit que l'exonération d'une livraison intracommunautaire est refusée au vendeur:

- 1) s'il n'a pas rempli les conditions en matière de preuve;
- 2) ou s'il savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa propre participation à cette fraude³¹. La Cour estime que des mesures raisonnables n'ont pas été prises lorsque le vendeur ne demande aucune garantie, ne vérifie le numéro de TVA que postérieurement à l'opération, ne recherche pas d'information sur l'acquéreur, accepte de transférer le droit

de propriété en acceptant de différer le prix de vente et présente des lettres de voiture CMR incomplètes.

En d'autres termes, suite à cette jurisprudence *Mecsek Gabona*, peu importe qu'une entreprise dispose de preuves de transport en ordre. Pour rejeter le droit à déduction dans le chef du vendeur, il suffit que le fisc affirme que, selon les éléments que contient son dossier, l'acheteur, ou le client de ce dernier, a fraudé.

Le fait que l'acquéreur présente une déclaration aux autorités fiscales de l'Etat membre de destination (et non pas une déclaration de ces autorités fiscales!) peut constituer une preuve supplémentaire visant à établir que les biens ont effectivement quitté le territoire, mais n'est pas une preuve déterminante de l'exemption d'une livraison intracommunautaire³².

La jurisprudence française estime qu'il importe peu que le fournisseur dispose des justificatifs d'expédition et du numéro d'identification à la TVA, s'il apparaît que les biens ont été livrés à des personnes dépourvues d'activité réelle³³ ou que l'acquéreur n'était pas valablement enregistré au registre de commerce et ne disposait pas d'un numéro de TVA valable³⁴. Alors même qu'un assujetti disposant des justificatifs à l'expédition des biens à destination d'un autre Etat membre et du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur est présumé avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée, ceci ne fait pas obstacle, selon le Conseil d'Etat français, à ce que l'administration fiscale puisse apporter la preuve que les livraisons en cause n'ont pas eu lieu, en faisant notamment valoir que les livraisons, répétées et portant sur des montants importants, ont eu pour destinataires présumés des personnes dépourvues d'activité réelle. Toutefois, un assujetti qui ne dispose pas d'éléments lui permettant de soupçonner l'existence d'une fraude ne peut voir son droit à l'exonération remis en cause pour le seul motif qu'il n'a pas consulté la banque de données VIES³⁵.

C'est ici que l'on observe une anomalie particulièrement heurtante de l'évolution récente de notre système juridique, en ce sens que le fraudeur poursuivi au pénal a accès au dossier répressif, et de ce fait, il est parfois mieux protégé que l'assujetti de bonne foi qui fait opposition à une contrainte devant le tribunal

27. Ceci ne serait pas trop grave, si comme on l'observe souvent après de très longues démarches, ces informations n'étaient pas erronées ou mal interprétées par le fisc.

28. Il est significatif que cette condition ne soit pas mentionnée au numéro 310/12 du *Manuel de la TVA* mis à jour au 1^{er} février 2012.

29. CJUE, 13 mars 1990, aff. C-30/89 Commission c. France, *Recueil* 1990, p. I-691, point 23; CJUE, 15 décembre 1987, aff. 326/85, Pays-Bas/Commission, *Recueil* 1987, p. 5091, point 24; CJUE, 22 février 1989, aff. 92/87 et 93/87, Commission/France et Royaume-Uni, *Recueil* 1989, p. 405, point 22.

30. CJUE, 10 avril 1984, aff. 324/82, Commission c/ Belgique, *Recueil* p. 1861; CJUE, 19 juillet 2012, aff. C-44/11, *Deutsche Bank*.

31. CJUE, 6 décembre 2012, aff. C-273/11, *Mecsek – Gabona*.

32. CJUE, 27 septembre 2007, aff. C-409/04, *Teleos*, para. 72.

33. Cour Administrative d'Appel de Bordeaux, 5 juillet 2007, *Easy Com*, n° 05BX00080.

34. CE français, 1^{er} juillet 2009, *Palanchon*, n° 295689; CE français, 30 décembre 2010, *Verimex*, n° 316022. Mais peut-on raisonnablement affirmer qu'une activité de trading, activité essentielle pour la fluidité des marchés et la régularité des approvisionnements ne constitue pas une activité réelle, même si elle n'a besoin que d'un minimum d'investissements?

35. CE français, 26 juillet 2011, *Auto Hall 52*, n° 320452.

de première instance, sans savoir nécessairement ce qui lui est reproché. Un arrêt du 17 septembre 2013 de la Cour d'appel de Gand est révélateur des conditions dans lesquelles le fisc apprécie les preuves qui lui sont soumises.

Dans le cas d'espèce, les autorités fiscales néerlandaises avaient informé les autorités belges qu'une entreprise néerlandaise se serait rendue coupable de carrousel TVA dans le secteur des voitures. L'administration centrale de la TVA ordonne alors un contrôle des livraisons par tous les fournisseurs belges, les fournisseurs de voitures, mais aussi les fournisseurs de machines à café. L'exemption de TVA sur la vente de telles machines est rejetée pour le motif que plusieurs années après les faits, il n'est plus possible d'apporter la preuve du transport et du paiement. La société demande sur la base de quels éléments on l'accuse de négligence, mais ceci lui est refusé au nom du secret professionnel de l'administration. L'avocat de l'assujetti prend alors contact directement avec le fisc néerlandais, sans passer par le fisc belge, et le fisc néerlandais confirme par écrit qu'il n'y a eu aucune fraude concernant les opérations dans lesquelles cette société belge avait été impliquée. Malgré cela, l'affaire est portée devant le tribunal de première instance de Bruges qui annule la contrainte, et puis devant la Cour d'appel de Gand qui constate que:

- le gérant du client est clairement un néerlandais;
- le volume des marchandises indique clairement que l'acheteur est un commerçant dans ce type de produits;
- les bons de commande sont signés par l'entreprise néerlandaise et mentionnent la mention «*Franco huis via wegentransport*»³⁶;
- les factures sont adressées à une entreprise néerlandaise;
- il existe une déclaration de l'acheteur selon laquelle les marchandises sont bien arrivées aux Pays-Bas et que les factures ont bien été comptabilisées: nulle part, il n'apparaît qu'il y aurait eu un faux en écriture;
- il n'est nulle part question que la société néerlandaise aurait disposé d'un établissement en Belgique;
- l'administration fiscale néerlandaise a accepté la réalité de l'acquisition intracommunautaire aux Pays-Bas, ce qui avait été confirmé dans une lettre de l'administration néerlandaise à la suite d'un contrôle approfondi d'où il ressortait que les marchandises avaient été vendues aux Pays-Bas.

Ce type de situation où un assujetti comparaît devant les tribunaux sans avoir pu prendre connaissance de l'entière des faits sur la base desquels le fisc lui reproche des fraudes n'est malheureusement pas exceptionnel. Michaël Patchett-Joyce, un éminent *barrister*

anglais a rapporté une expérience similaire lors d'un Forum de l'Académie de Droit Européen à Trèves. Il intervenait devant la Cour de Justice dans l'affaire *Bonik*³⁷ qui concernait une livraison depuis la Bulgarie vers la Roumanie. La veille d'une audience publique, il apprend – tout à fait par hasard – que les faits sur lesquels la Commission européenne et le fisc bulgare s'appuyaient à charge de son client étaient incorrects.

1.4. Transport effectué pour le compte du fournisseur ou de l'acquéreur étranger

1.4.1. Commentaires administratifs belges

Selon le *Manuel de la TVA* n° 310/4, cette preuve consiste en un ensemble de documents commerciaux usuels concordants, justifiant qu'il existe un transport vers un autre Etat membre, comme par exemple, les bons de commande, factures du transporteur, documents de transport, documents de paiement, contrats, etc. Tout document probant est admis, mais aucun document particulier n'est, à lui seul, ni indispensable, ni suffisant³⁸. Les documents de paiement émanant des institutions financières sont un élément de preuve important et les fournisseurs ont tout intérêt à ne pas accepter, sauf cas exceptionnel, de paiement au comptant.

Selon le *Manuel de la TVA* n° 310/12, «lorsque le transport est effectué, pour le compte de l'acheteur, par un commissionnaire expéditeur ou un entrepreneur en transport, les documents commerciaux usuels, cités ci-avant, complétés par un double des documents commerciaux usuels émanant du transporteur, dont dispose l'acheteur (par exemple, copie du CMR), peuvent permettre au fournisseur belge d'établir l'existence du transport ou de l'expédition des biens.

De plus, une commande écrite (télex (sic!), bon de commande, etc.) émanant de l'acheteur, dans laquelle il stipule expressément que les biens sont destinés à être transportés vers un autre Etat membre, ainsi qu'un accusé de réception contenant indication du nom, de l'adresse et du numéro d'identification à la TVA de l'acheteur, la spécification des biens et leur lieu de destination, peut utilement compléter ces éléments de preuve (cet accusé de réception peut d'ailleurs être donné sur le double de la facture qui reste en possession du fournisseur belge des biens)».

L'administration poursuit: «cet accusé de réception sans pièces justificatives supplémentaires ne constitue en aucun cas une preuve concluante de l'existence du transport ou de l'expédition. En effet, l'accusé de réception indique seulement que les biens ont été

36. Ce qui correspond à l'incoterm Delivery Duty Paid, c'est-à-dire que le fournisseur est responsable du transport.

37. CJUE, 6 décembre 2012, aff C-285/11 – *Bonik*.

38. Voir également avis du 20 février 1993, *M.B.* 1993, p. 3952.

remis au mandataire de l'acheteur et, en aucun cas, que celui-ci les a transportés vers l'autre Etat membre».

1.4.2. Difficultés pratiques

Toute vente fait partie d'un processus plus ou moins complexe ou documenté, suivant la taille de l'entreprise. Une première difficulté tient à ce que le fournisseur qui doit apporter la preuve de la livraison intracommunautaire doit demander à son acheteur de communiquer les documents et cela après que la facturation a été effectuée. Une grande entreprise aura généralement des procédures bien documentées, mais les documents relatifs au transport ne sont que des documents parmi d'autres et, en pratique, il est possible qu'ils ne soient pas tous remplis correctement ou qu'ils soient difficiles à retrouver. Ceci est particulièrement le cas lorsque les marchandises sont expédiées depuis un pays, mais que la comptabilité se trouve dans un autre pays. Par conséquent, même des efforts d'organisation très lourds ne peuvent éliminer le risque d'un litige avec l'administration, qui sera d'autant plus sévère lorsqu'elle estime que l'assujetti est de «mauvaise foi»³⁹.

Par «mauvaise foi», convient-il d'entendre le contraire de bonne foi? Dans l'arrêt *Netto*, la Cour de Justice a estimé que «dès lors, les circonstances que le fournisseur a agi de bonne foi, qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à une fraude est exclue constituent des éléments importants pour déterminer la possibilité d'obliger ce fournisseur à acquitter la TVA a posteriori»⁴⁰. La Cour se réfère à son arrêt *Teleos*, aff. C-409/04, point 66. Or, le fait de prendre toutes les mesures pour éviter de participer à une fraude n'est pas nécessairement la conséquence d'une bonne foi, ni même d'une négligence mais dépend des connaissances disponibles, de l'infrastructure et des moyens financiers pour éviter d'être impliqué dans une fraude. Alors que la petite entreprise sera confrontée à un problème de connaissance et surtout de coût d'accès à la connaissance, la grande entreprise doit, outre ce coût d'accès à la connaissance, gérer les difficultés de communication interne dans une organisation complexe où toute personne n'est pas au courant du détail des activités des autres collègues, surtout s'ils sont dispersés dans plusieurs pays. Plus grave, le fait de disposer de documents appropriés re-

quiert des procédures très lourdes et très coûteuses au niveau informatique et bien souvent les personnes chargées de la gestion de la TVA n'ont pas dans une entreprise la position hiérarchique appropriée pour imposer des choix financiers lourds qui permettraient d'éviter des problèmes au niveau de la preuve des livraisons intracommunautaires⁴¹.

La difficulté d'apprécier le fait qu'un vendeur a pris toutes les mesures raisonnables est illustrée par un jugement du tribunal de première instance de Mons qui estime qu'en se limitant à acter l'intention prêtée au représentant présumé de l'acquéreur d'un véhicule sur une facture non signée par celui-ci et accompagnée d'une copie de la carte d'identité d'une personne dont il n'est pas même établi qu'elle occupait une quelconque fonction de représentation au sein de la société acquéreuse, un vendeur n'a pas agi avec la diligence requise, ni pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises de sa part pour s'assurer que l'opération qu'elle effectuait ne la conduisait pas à participer à une fraude fiscale⁴².

La preuve de l'expédition des marchandises peut être relativement facilement apportée lorsqu'on fait appel à un transporteur spécialisé qui signera un document de transport relatif à la responsabilité du transporteur (CMR pour le transport routier, Airway bill, CIM ...).

En pratique toutefois, pour une livraison intracommunautaire de marchandises, il y a plus d'un transporteur, plus d'un transport et les nécessités logistiques peuvent faire en sorte que des marchandises soient entreposées un certain temps dans l'attente d'un transport approprié ou des besoins du client (Consolidated hub (ou centre de distribution) où elles font l'objet d'un groupage ou d'un étiquetage approprié). On parlera dans ce cas d'incident de transport puisque le destinataire est connu et que les marchandises sont individualisées⁴³. En cas de contrôle TVA sur la validité de l'exemption de la livraison intracommunautaire, cela demande une organisation complexe pour retrouver les bons documents, et il arrive fréquemment que ces documents, qui ne sont pas des documents fiscaux, soient incomplets, non par mauvaise foi, mais en raison de simples circonstances de fait⁴⁴. D'où le rejet de l'exemption de la TVA dénoncé par la doctrine⁴⁵. Le fait que ces documents soient incomplets n'est pas nécessairement dû à des négligences:

39. Ce point a donné lieu à d'intéressants échanges avec des confrères qui observent fort judicieusement qu'il existe des règles pour déterminer qui est de mauvaise foi ou non. Ils contestent le fait que le critère même de bonne ou de mauvaise foi soit en soi imprévisible. L'imprévisibilité et le problème de preuve qui en résulte sont les conséquences de la norme imprécise, non la cause du problème de preuve. On pourrait également observer qu'un critère qui donne lieu à des divergences d'interprétation ou que l'une des parties peut interpréter du fait qu'il est investi d'une autorité particulière n'est plus un critère.

40. CJUE, 21 février 2008, aff. C-271/06, *Netto*, para. 25.

41. Pour beaucoup de dirigeants d'entreprise, la TVA est neutre et c'est un simple problème comptable. En outre, contrairement à l'impôt des sociétés pour lequel la gestion est centralisée et l'impact est directement perceptible sur les résultats financiers, la gestion de la TVA est décentralisée et son impact est diffus, sauf en cas de litige.

42. Civ. Mons 27 mars 2013 – Rôle n° 11/3233/A *FiscalNet*.

43. Circulaire 38/2006 n° 94.

44. Il est parfaitement possible qu'il existe plusieurs colis à destination de plusieurs clients mais faisant l'objet d'un même document de transport. Des données telles que le poids de chaque colis peuvent manquer etc.

45. Voir à ce propos l'étude de Ine Lejeune, Sibylle Vandenberghe et Liesbeth Vermeire, "De Belgische voorwaarden voor de vrijstelling van een intra-communautaire levering onder druk", *A.F.T.* 2013/5, p. 39.

un document de transport complet détermine précisément l'étendue la responsabilité du transporteur, alors qu'un document incomplet permet de laisser plus de latitude au transporteur dans l'exercice de sa mission.

1.5. Transport effectué par le fournisseur ou l'acquéreur étranger avec ses propres moyens de transport

1.5.1. Commentaires administratifs belges

L'article 3 §2 de l'AR n° 52 d'exécution du Code TVA prévoit que *«le ministre des finances ou son délégué peuvent également prescrire la délivrance d'autres documents, notamment lorsque les biens sont emportés par l'acheteur ou pour son compte»*.

Dans son *Manuel de la TVA* n° 310/12, l'administration admet que l'absence d'intervention d'un transporteur réduit toutefois les possibilités d'établir l'existence de ce transport intracommunautaire. Ici aussi, les documents de paiement, une commande écrite et un accusé de réception peuvent utilement compléter les autres documents commerciaux usuels en possession du fournisseur belge.

Lorsque le vendeur belge n'est pas convaincu par les éléments présentés par son acheteur et n'a donc pas tous ses apaisements quant à la réalisation de la condition d'expédition ou de transport des biens en dehors de la Belgique, l'administration estime qu'il peut toujours se faire payer la TVA par son cocontractant.

L'acheteur a donc tout intérêt à présenter à son fournisseur belge des documents satisfaisants afin d'éviter de se voir facturer la TVA en Belgique, alors même qu'une acquisition intracommunautaire est taxable dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

En effet, dans ce cas, il ne peut obtenir le remboursement de cette TVA de la part du vendeur établi à l'étranger qu'en apportant la preuve qu'il y a bien eu acquisition intracommunautaire taxée dans l'Etat membre d'arrivée des biens.

1.5.2. Difficultés pratiques

Le point peut paraître paradoxal, mais comment prouver le transport avec ses propres moyens de transport (livraison *ex works*)? Aucun commentaire n'aborde ce point. Selon les dires des représentants des grandes entreprises lors de réunions de sous-groupes de l'EU VAT Forum, ceci ne présente aucune difficulté. Toutefois, je sais par expérience que des petites et moyennes entreprises ont dû batailler ferme pendant des mois, pour trouver un moyen de preuve qui agréé

l'administration, comme l'ordinateur de bord de camions, des tickets de péage d'autoroutes ou des bateaux...

C'est ainsi qu'apporter la preuve de la livraison intracommunautaire d'une voiture est devenu un cauchemar pour tout garagiste. Et la prudence élémentaire conduit à déconseiller à tout petit opérateur de s'engager dans des opérations intracommunautaires dans ce domaine. Comme il ressort d'un jugement du tribunal de première instance de Liège du 9 janvier 2012, dans une affaire impliquant un garagiste:

- la réalité de l'envoi ou de l'expédition des biens à destination d'un autre Etat membre est une question de fait qui doit être examinée en fonction des données propres au cas d'espèce;
- le fait que la vente ait eu lieu à une société étrangère n'ayant pas de siège en Belgique permet de présumer que le véhicule a bien quitté le territoire belge pour celui d'un autre Etat;
- la demande d'éléments adressée à l'assujetti doit être raisonnable;
- l'administration ne peut exiger un document que le vendeur est dans l'impossibilité de fournir, tel que la preuve de l'immatriculation à l'étranger (puisque le véhicule n'est plus sa propriété à ce moment)⁴⁶.

Le tribunal de première instance de Hasselt estime que le simple fait que les véhicules aient été livrés à Y, tandis que la propriété juridique était transférée à X n'implique nullement une preuve de fraude. Et le fait qu'une fraude soit intervenue éventuellement par la suite dans le pays d'acquisition ne démontre pas que le revendeur belge était au courant de celle-ci et encore moins qu'il y aurait apporté son concours. La fraude doit être prouvée⁴⁷.

Selon le tribunal de première instance de Louvain, l'affirmation que le fournisseur savait ou devait savoir que l'acheteur était un fraudeur ne suffit pas. En effet, le fournisseur est, pour la preuve de la livraison du point de vue de l'administration, totalement dépendant de la bonne volonté de l'acheteur qui, à défaut de tout contrôle frontalier, est souvent lui-même dans l'impossibilité de fournir cette preuve. Ensuite, le fournisseur ne peut être responsable pour l'acheteur⁴⁸. Toutefois, cette jurisprudence est antérieure à la l'arrêt de la Cour de Justice dans l'affaire Kittel, selon lequel «un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à cette fraude, et ceci indépendamment de

46. Civ. Liège, 9 janvier 2012, RG n° 04/3959/A, *FiscalNet*.

47. Civ. Hasselt 28 mars 2013, *Fiscologue*, 13 septembre 2013, n° 1352, p. 10.

48. Civ. Louvain 16 novembre 1998, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2000, p. 97.

la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens»⁴⁹.

1.5.3. Tentatives de solutions

Conscientes de ce que, dans un certain nombre de situations, il est matériellement impossible d'apporter une preuve des livraisons intracommunautaires, les administrations nationales ont tenté d'apporter des solutions.

A. Accords sectoriels

En Belgique, la question s'était posée de savoir s'il était possible qu'un accord sectoriel considère qu'un document déterminé puisse être reconnu par l'administration comme preuve absolue du transport des marchandises vers un autre Etat membre. Le ministre des finances avait estimé que ceci aurait pour conséquence que l'administration ne puisse revenir sur l'exemption de la TVA alors même qu'elle aurait la preuve que les marchandises n'ont en réalité pas fait l'objet d'un transport vers l'autre Etat membre. Cette situation impliquerait *de facto* l'octroi d'une exemption d'un impôt légalement dû, ce qui serait contraire à l'article 84 de la Constitution qui interdit au ministre des finances d'accorder des exemptions ou des modérations d'impôt et à l'article 172 de la Constitution⁵⁰. Il est effectivement compréhensible qu'on ne puisse accepter une exemption de TVA sur la base du respect de documents, alors qu'il y a fraude. Toutefois, de tels accords ont existé au niveau local et sectoriel, par exemple dans le secteur des marchands de fleurs, même si cela a toujours été officiellement nié.

B. Accusé de réception

L'administration belge a longtemps estimé qu'un accusé de réception sans pièces justificatives supplémentaires ne constitue en aucun cas une preuve concluante de l'existence du transport ou de l'expédition. En effet, ceci indique seulement que les biens ont été remis au mandataire de l'acheteur et en aucun cas que celui-ci les a transportés vers un autre Etat membre⁵¹. Toutefois, elle est partiellement revenue sur cette analyse dans une décision administrative du 31 mars 2014 concernant les agents en douane belges qui offrent un service de représentation globale (voir *infra*).

Face aux difficultés des entreprises à apporter la preuve des livraisons intracommunautaires, l'administration néerlandaise a introduit dès 1995 une attestation de l'acquéreur (*Afhaalverklaring mededeling Nr.38*, du 20 juin 1995). Mais lors des réunions de l'EU VAT Forum, des représentants des administrations

fiscales ont affirmé que de tels documents sont utilisés surtout par des fraudeurs...

Le Ministère allemand des finances a publié une circulaire concernant le certificat d'entrée (*Gelangensbestätigung*) qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2013. Ce certificat doit toujours être signé par le client ou un de ses agents qui peut confirmer la réception des marchandises. La compétence du signataire doit le cas échéant être prouvée. La capacité à agir de l'agent est suffisante si le pouvoir de signature peut être vérifié par une analyse de tous les documents (bons de commande ou utilisation du cachet de la firme). La signature n'est pas nécessaire si le document d'entrée est transmis électroniquement. En cas de relations continues, un document peut être communiqué trimestriellement. L'affaire crée des remous en Allemagne, surtout en raison du coût d'adaptation des systèmes informatiques. Un tel document existe également en Autriche, en Slovaquie et au Danemark.

La crainte des entreprises est qu'après plusieurs années, les autorités fiscales ne contestent les détails de ce document. En particulier, en raison du fait qu'ils auraient été complétés par des personnes qui n'étaient pas compétentes pour lier l'entreprise ou que des mentions manquent pour le motif que le client ne souhaite pas remplir l'une ou l'autre mention pour des raisons non fiscales. L'acheteur ne retire aucun avantage à signer un tel document; en revanche l'acheteur voudra éviter qu'un tel document de droit étranger ne lui soit ultérieurement opposé pour des motifs qu'il ignore encore – par exemple, en cas de contestation de la bonne exécution de ses obligations contractuelles.

L'existence d'un tel document, ou plus précisément d'une telle formalité liée au passage des frontières intérieures de l'UE, témoigne de l'impossibilité de disposer de preuves dans un certain nombre de livraisons intracommunautaires.

En Belgique, une décision administrative n° ET 124.203 du 31 mars 2014 a introduit un système similaire pour les agents en douane qui offrent à leurs clients des services de représentation fiscale globale. Ils étaient en leur qualité de représentants responsables agréés, solidairement tenus responsables au paiement de la TVA due sur les opérations que leurs commettants effectuent en Belgique, en l'occurrence des livraisons intracommunautaires de biens. Cette solidarité légale pouvait selon l'administration être invoquée contre le représentant fiscal global pour chaque opération réalisée par son commettant qui rend la TVA exigible.

En pratique, ces titulaires d'un numéro d'identifica-

49. CJUE, 6 juillet 2006, *Axel Kittel*, affaires jointes C-439/04 et C-440/04, para. 56.

50. Question n° 1476 du député Fournaux dd. 8 septembre 1998.

51. *Manuel de la TVA*, n° 310/12.

tion à la TVA BE0796.5 et BE0796.6 éprouvent des difficultés à obtenir de leurs commettants les preuves du transport intracommunautaire des biens livrés. Pour répondre à cette situation, l'AGFisc a décidé à partir du 1^{er} mai 2014 de ne pas invoquer la responsabilité solidaire du représentant fiscal global pour les livraisons intracommunautaires réalisées par son commettant lorsque certaines conditions sont réunies. Selon l'administration belge, le fournisseur non établi en Belgique, en sa qualité de redevable à l'égard de la livraison intracommunautaire qu'il réalise, reste débiteur de la TVA due sur la livraison, même dans le cas où l'administration estime que la preuve du transport intracommunautaire est encore insuffisante mais que les conditions d'exonération de la responsabilité solidaire de son représentant fiscal sont remplies.

Le fait de ne pas invoquer la responsabilité solidaire du représentant responsable ne pourra trouver à s'appliquer que lorsqu'un certain nombre de conditions sont réunies et notamment:

- un document émis par le fournisseur non établi en Belgique (en consultation avec le représentant global) sur lequel figurent les informations suivantes: le nom et l'adresse du vendeur; le nom et l'adresse de l'acheteur/destinataire; la description de la nature et la quantité des biens transportés; la date et lieu de départ et d'arrivée du transport; la signature pour réception des biens; ET
- la preuve du paiement de chaque opération intracommunautaire effectuée par le commettant. A cet égard, l'administration acceptera une déclaration unilatérale attestant du paiement de toutes les transactions intracommunautaires. Toutefois, lors d'un contrôle, le contrôleur, s'il l'estime nécessaire et en conformité avec le principe de proportionnalité, pourra demander que la preuve de paiement des opérations intracommunautaires qui ont été exemptées de TVA lui soit présentée.

Cette position pragmatique à propos d'une procédure elle-même pragmatique constitue une évolution remarquable. Aussi longtemps qu'elle sera appliquée à la satisfaction des parties concernées, il n'y aura aucune raison de la contester.

C. Interdiction des paiements en espèces

La Commission européenne considère qu'une interdiction au niveau communautaire des paiements en espèces dans les transactions intracommunautaires comme moyen de lutter contre la fraude fiscale contredirait le principe de la liberté des transactions commerciales. On observera toutefois qu'une telle interdiction est déjà d'application (pour des raisons étrangères à la TVA)⁵².

D. Commentaire détaillé

L'administration anglaise estime que les documents de transport à eux seuls ne sont pas suffisants: l'information doit identifier la date, le trajet des marchandises et le mode de transport. Ceci doit comprendre («should include»): le bon de commande, les factures de vente, la date du départ des marchandises, le nom et l'adresse du transporteur, le numéro d'identification du véhicule, le nom et la signature du chauffeur, le lieu où les marchandises ont été enlevées, la route (tunnel, port...), la copie des tickets de voyage, le nom du ferry, la date de navigation, le numéro de la remorque, le numéro complet du conteneur, le nom et l'adresse pour le groupage ou le façonnage. Ces documents doivent être conservés pendant 6 ans et disponibles à la première demande⁵³. En pratique toutefois, il semble que l'administration anglaise se contente de quelques-uns de ces éléments⁵⁴.

E. Suspension de l'exemption

L'administration néerlandaise conseille fort prudemment à ses entreprises d'appliquer la TVA en cas de doute... Les administrations française, irlandaise et belge font de même ...⁵⁵. L'administration fiscale italienne n'a pas publié ce type de recommandations, mais celles-ci sont encouragées par les associations professionnelles⁵⁶. Prenons l'exemple d'une PME qui vient s'approvisionner en équipement de bureau dans une grande surface non loin de chez elle, mais de l'autre côté de la frontière. Les vendeurs du fournisseur ont reçu pour instruction interne d'appliquer toujours la TVA locale⁵⁷. La petite taille de l'acheteur, la grande taille du fournisseur et la frontière constituent un obstacle infranchissable: un grand fournisseur a la possibilité d'imposer ses conditions. La pe-

52. Cette interdiction de paiement en espèces pour des montants excédant 3 000 EUR devrait pouvoir être remplacée par des moyens aussi fiables que le cash et adaptés à un modèle d'organisation du petit commerce, généralement exploité par des petits indépendants ou des personnes originaires du Proche, Moyen ou Extrême Orient. Dans ces secteurs, les paiements en espèces sont indispensables en raison de l'absence totale de confiance entre opérateurs. Le danger est de rendre plus difficile l'activité d'une frange importante de notre population, souvent jeune et dont l'activité n'a a priori rien de frauduleux, mais qui pourrait être acculée à exercer son activité en marge des secteurs contrôlés par les autorités fiscales. A terme, ceci pourrait encore rendre plus difficile la lutte contre la fraude fiscale, voire même constituer un problème majeur de sécurité publique dans la mesure où des groupes terroristes pourraient les utiliser pour organiser leur financement, et cela sans trop se distinguer des autres activités. Lorsqu'elles ne sont pas le fait d'Etats, les activités terroristes sont très dépendantes de leur financement et donc de circuits commerciaux. Des mesures visant à endiguer un tel phénomène ne peuvent être prises en quelques mois, et il serait urgent que les personnes en charge de législation fiscale en prennent conscience.

53. Notice 725, *The Single Market*, June 2013, point 5.5.

54. Au regard des formalités que les entreprises anglo-saxonnes affectionnent, on peut se demander si ces formalités impossibles à suivre n'ont pas simplement pour objectif de fonder une accusation supplémentaire au cas où une fraude dans la chaîne de commercialisation serait apparue.

55. BOI-TVA-CHAMP-30-20-10-20120912; Irish Revenue, *Proof of intra-community supply*; *Manuel de la TVA*, n° 310/12; Circulaire 38/2006 n° 27.

56. Prova delle cession intracomunitarie – Associazione fra le società italiane per azione – circolare n° 20 del 1° Luglio 2013.

57. Et d'ailleurs, on imagine difficilement les vendeurs et caissiers s'occuper de telles formalités.

tite entreprise belge qui va s'approvisionner directement à l'étranger risque donc bien de se voir facturer une TVA étrangère dont elle ne pourra jamais réclamer la déduction auprès de l'Etat membre du fournisseur et elle devra de plus appliquer de la TVA belge, sous peine de sanctions! Toute différente est la situation du petit fournisseur qui vend des marchandises à un grand acheteur établi de l'autre côté de la frontière. Cet acheteur n'accepterait pas que le fournisseur facture avec TVA, même si finalement les marchandises ne quittent jamais le territoire... Dans ce cas, c'est également la petite entreprise qui sera redevable de la TVA et non l'acheteur. Ici, l'obstacle est d'un autre genre: au premier contrôle, l'entreprise se verra à juste titre réclamer la TVA et, elle n'a que peu chances d'obtenir gain de cause devant un tribunal.

Ceci est clairement contraire à la liberté de circulation des biens qui est garantie par les traités européens dont l'effet direct a été reconnu par la Cour de Justice, y compris en matière d'impôts indirects. Ces pratiques ne sont pas neuves. Un rapport de la Commission européenne signalait déjà en 1994 que certains opérateurs avaient trouvé comme seule solution de s'identifier dans l'Etat membre d'achat et puis de procéder à un non-transfert vers l'Etat membre de destination⁵⁸.

Ceci crée une discrimination entre les agents économiques, suivant qu'ils soient de petites ou grandes entreprises, ainsi que des barrières infranchissables au commerce intra-communautaire.

F. Data mining

Cette méthode est utilisée par l'administration pour la détection de la fraude. Elle est utilisée de manière plus ou moins structurée par les contrôleurs internes des entreprises lorsqu'il s'agit d'évaluer le risque d'être impliqué dans une fraude. Toutefois, le personnel chargé des ventes n'a pas les mêmes réflexes et les mêmes motivations qu'un auditeur. En effet, si un vendeur devait songer à toutes les difficultés à éviter, il cesserait de vendre.

2. Opérations avec trois parties A – B – C identifiées à la TVA dans trois EM différents

Dans ce type d'opération, A identifié dans EM1 livre des marchandises à B identifié à la TVA dans EM2 qui les livre à C dans EM3, mais les marchandises sont expédiées de A dans EM1 vers C dans EM3. Une application stricte du régime introduit par la directive

91/80/CEE à partir de 1993 aurait eu pour conséquence que l'intermédiaire B aurait dû s'identifier à la TVA dans l'EM1 ou l'EM3. La conséquence aurait été l'obligation des entreprises effectuant du trading hors entrepôts douaniers ou entrepôts TVA à s'identifier à la TVA soit dans le pays de départ du transport, soit dans le pays d'arrivée du transport. Vu l'importance économique majeure de ce type d'intermédiation, ceci a mené à l'introduction de mesures de simplification indispensables, mais impossibles à contrôler par les administrations fiscales.

2.1. Vraie et fausse opération triangulaire

Pour qu'il y ait une opération triangulaire au sens de la TVA, il faut trois parties identifiées dans trois Etats membres différents, deux transactions successives A-B et B-C et un seul transport entre A et C. Il n'y a donc pas d'opération triangulaire au sens de la TVA:

- s'il y a trois parties identifiées à la TVA dans deux Etats membres. Dans ce cas, il a une opération bilatérale (voir ci-avant);
- si l'intermédiaire B et/ou l'acheteur C ne sont pas identifiés à la TVA dans des Etats membres de l'UE.

Toutefois, comme l'a démontré Peter Hughes, il peut y avoir des opérations triangulaires avec plus de trois parties⁵⁹.

2.2. Le «filet de sécurité»

Lorsque l'acquéreur B dans l'EM2 a communiqué pour quelque raison que ce soit un numéro de TVA émanant d'un Etat membre autre que celui d'arrivée des biens (par exemple l'EM3), l'EM 2 qui a attribué ce numéro est en droit de percevoir la TVA sur l'acquisition, mais en même temps, il doit refuser le droit à déduction puisqu'il n'y a pas eu d'opération taxable (une acquisition intracommunautaire) sur son territoire fiscal. Toutefois, cet Etat membre 2 doit renoncer à la taxation ou éventuellement accorder le remboursement de la taxe lorsque l'acquéreur apporte la preuve que les marchandises sont arrivées dans un autre Etat membre (p.ex. EM 3) et que leur acquisition y a été soumise à la TVA. C'est ce qu'on appelle le «filet de sécurité» visé aux articles 41 de la directive 2006/112/CE et 25quinquies §3 al. 2 et 3 CTVA.

2.3. Historique et principe des mesures de simplification

Suite au rejet de la proposition de la Commission Européenne sur la collecte de la TVA sur les opérations intracommunautaires dans le pays d'origine⁶⁰, le Conseil des ministres des finances a adopté une ver-

58. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the operation of the transitional arrangements for charging VAT in intra-community trade* COM (94) 515 final, Bruxelles 23 novembre 1994 p. 30.

59. Peter Hughes, "EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular transactions", *International VAT Monitor*, July/August 2012, p. 230.

60. La consultation des archives du Conseil des ministres de l'UE permet de conclure que le rejet de la proposition Cockfield n'a pas été motivé pour d'obscures raisons politiques mais en raison de la faiblesse technique de la proposition de la Commission européenne. Celle-ci a reporté sur les Etats membres la responsa-

sion améliorée du système Benelux 40 adopté par la Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg qui avaient aboli les contrôles aux frontières, mais dont on savait qu'il était très perméable à la fraude. Mais, au début des années 1990, il n'y avait aucune solution alternative valable à de telles livraisons intracommunautaire en exemption de TVA et introduire un marché intérieur avec des douaniers et des queues aux frontières aurait été politiquement inacceptable. Ce système transitoire était appelé à être remplacé au 1^{er} janvier 1997 par un nouveau régime.

Après l'adoption d'un régime TVA transitoire par la directive 91/80/CEE du 16 décembre 1991, il est apparu que l'application des exemptions uniquement dans les relations A-B allait forcer un grand nombre d'entreprises à s'identifier à la TVA dans plusieurs Etats-membres de l'UE, ce qui aurait entraîné des coûts inacceptables, voire la disparition des opérations de trading dont les marges bénéficiaires sont très faibles. Deux semaines avant l'abolition des frontières fiscales, le Conseil adoptait la directive 92/111/CEE du 14 décembre 1992, dite première directive «de nettoyage», et portant notamment des mesures de simplification, limitées aux opérations triangulaires A-B-C.

Ces mesures de simplification consistaient (et, vingt ans après, consistent toujours) à permettre à B de ne pas s'identifier dans l'EM3, tout en n'appliquant pas le filet de sécurité dans l'EM2. Pour cela, il faut que le fournisseur A identifié à la TVA dans l'EM1 indique comme acquéreur B identifié à la TVA dans un EM2 mais que les marchandises soient expédiées à C identifié dans un EM3. Cette mesure de simplification est reprise:

- à l'article 25^{ter} al. 2, 3^o CTVA qui exempte les opérations effectuées par B dans l'EM3;
 - à l'article 25 *quinquies* §3 al. 3 qui libère B identifié à la TVA dans l'EM2 des contraintes du filet de sécurité sous les conditions suivantes:
- 1^o l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée par B dans l'EM3,
 - 2^o l'acquisition intracommunautaire est effectuée par B dans l'EM3 pour les besoins d'une livraison subséquente dans l'EM3,
 - 3^o les biens acquis par B dans l'EM3 sont directement expédiés ou transportés à partir de l'EM1 à destination de C,
 - 4^o C est un assujetti,
 - 5^o C a été désigné par B comme le redevable de la TVA sur la livraison de B à C.

Les mesures de simplification ne sont pas applicables si B n'est pas identifié à la TVA dans un Etat membre de l'UE ou si B est uniquement identifié à la TVA dans EM1.

2.4. Divergences d'interprétation dans l'UE

Certains Etats membres n'autorisent l'application des mesures de simplification que si A, B et C sont identifiés à la TVA dans des Etats membres différents et ces mesures ne peuvent pas être appliquées s'il y a plus de trois parties impliquées.

D'autres Etats membres limitent la mesure de simplification en faveur des opérations triangulaires si B est identifié à la TVA dans un des Etats membres où A ou C sont identifiés à la TVA⁶¹. Et comme l'a démontré Peter Hughes, il peut y avoir des opérations triangulaires avec plus de trois parties⁶², ce qui a pour conséquence d'augmenter encore la confusion.

2.5. Transport dans la relation A-B

Une condition fondamentale pour l'application de la mesure de simplification est que le transport ait eu lieu dans la relation A-B. Un tel transport dans la relation A-B ne fait aucun doute lorsque le transport est organisé par A identifié à la TVA dans l'EM 1. Il ne fait pas non plus de doute que le transport n'est pas réalisé dans la relation A-B lorsque celui-ci est organisé par C identifié à la TVA dans l'EM3⁶³.

Les choses deviennent plus complexes lorsque le transport est organisé par B identifié à la TVA dans EM2. Dans ce cas, si tous les liens dans la chaîne sont inconnus pour A, l'intention de la relation de transport ou la non-communication de l'information par B à A peut déterminer si la livraison intra-communautaire a lieu dans la livraison A-B ou B-C.

Si B informe A que les marchandises ont été vendues avant qu'elles ne quittent l'EM1, la livraison A-B a lieu dans l'EM1 et la livraison B-C bénéficiera de l'exemption sur la livraison intracommunautaire. Dans ce cas, B devra s'identifier à la TVA dans l'EM1⁶⁴.

Sous réserve d'un examen plus approfondi au cas par cas, l'administration belge refuse l'exemption dans la relation A-B si le transport est effectué par un acquéreur C⁶⁵.

bilité de l'échec, alors que depuis le début des années 1980, la Commission n'a que rarement été capable de soumettre des propositions qui auraient eu le mérite de fonctionner. Pour les références, voir Christian Amand et Kris Boucquez, «A New Defense for Victims of EU Missing-Trader Fraud?», *International VAT Monitor*, 2011, p. 234.

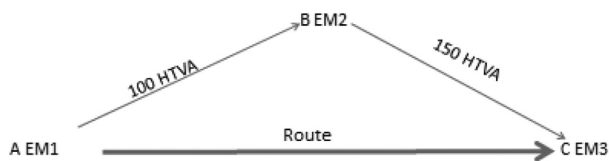
61. Edvinas Sutkaitis, *Intra-EU trade and chain transactions under EU VAT between simplification measures and inconsistent results*, Lund University, May 2012.

62. Peter Hughes, EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular transactions, *International VAT Monitor*, July/August 2012, p. 230.

63. *Manuel de la TVA*, n° 310/55.

64. Dans les opérations triangulaires, B aura nécessairement décidé de vendre les marchandises à C, même si juridiquement, elles ne sont pas encore vendues à C. Dans ce cas, le moment déterminant sera le transfert du risque entre B et C qui doit avoir lieu dans l'EM3 et non dans l'EM1. Ceci donne une importance toute particulière aux Incoterms, et en particulier au moment du transfert du risque entre B et C concernant une destruction accidentelle des marchandises.

65. Circulaire 38/2006, n° 25; voir également CJUE, 16 décembre 2010, aff. C-430/09, *Euro Tyre Holding*.



2.6. La position du fisc belge

L'administration belge accepte l'application du régime de simplification (sous réserve de respect des autres conditions):

- lorsque B est établi et/ou identifié à la fois dans l'EM1 et l'EM2;
- lorsque B est identifié à la fois dans l'EM2 et dans l'EM3⁶⁶.

2.7. Les obligations déclaratives en Belgique

2.7.1. Pour le vendeur A établi en Belgique

Le vendeur A établi en Belgique est confronté exactement aux mêmes formalités que tout vendeur dans des livraisons intracommunautaires A-B. Il doit:

- vérifier que B est identifié à la TVA dans un autre Etat membre;
- disposer de la preuve du transport vers un autre Etat membre;
- déposer une déclaration périodique à la TVA;
- déposer un listing des opérations intracommunautaires.

Le vendeur A n'a donc aucune indication lui permettant de savoir s'il a affaire soit à une livraison A-B, soit à une livraison A-B-C qui impose des mesures de contrôle plus rigoureuses des preuves de transport.

2.7.2. Pour l'intermédiaire B établi en Belgique

Pour la vente A-B, B doit compléter les grilles 86 et 81 de la déclaration TVA.

Pour la vente B-C, B doit compléter la grille 46 et de plus, remplir son relevé intracommunautaire (code T).

On notera que B ne doit pas acquitter la TVA, ni la déduire comme s'il avait procédé à une acquisition intra-communautaire en Belgique. Par conséquent, le seul moyen dont dispose l'administration belge pour contrôler les opérations triangulaires est le listing intracommunautaire et la mention «Opération triangulaire» ou «Exemption art. 25quinquies §3 al. 3, CTVA» sur les factures.

2.7.3. Pour l'acquéreur C établi en Belgique

Pour la vente A-B, C ne doit rien reprendre.

Pour la vente B-C, C doit compléter les grilles 86, 81, 55 et 59 (selon son droit à déduction pour la grille 59) de la déclaration TVA. Pour C, l'acquisition auprès de B est traitée exactement de la même manière que s'il s'agissait d'une simple acquisition intracommunautaire d'un bien directement vendu par A (sous réserve de la mention sur la facture reçue de B).

2.8. Faiblesses structurelles du système et ses dangers

2.8.1. Le vendeur A dans l'EM1

De son côté, A ne va trop s'interroger sur le point de savoir qui est B, quelles sont ses compétences, de quelle infrastructure il dispose pourvu que B paie rapidement⁶⁷, voire le plus souvent le jour même de la livraison et que A dispose de la preuve que les marchandises ont quitté l'EM1. Selon l'article 39bis CTVA, la livraison n'est exemptée que lorsque les biens sont transportés «en dehors de la Belgique», ce qui peut être dans l'EM2, l'EM3 ou tout autre Etat membre. «En dehors de la Belgique» peut signifier un centre de distribution où les marchandises seront regroupées, éventuellement réemballées et ré-étiquetées ou feront l'objet de «manipulations usuelles» qui auront notamment pour conséquence que l'acquéreur C dans l'EM3 sera dans l'impossibilité de savoir qui est le fournisseur A dans l'EM1. Ces manipulations ont lieu au cours de ce que l'on appelle un «incident de transport», lorsque les marchandises sont clairement individualisées et la destination connue au moment du départ.

Le seul moyen pour A de prouver le transport est de disposer d'un document de transport complet à destination de C, ce qui implique que A connaisse l'identité de C ou, au moins, le pays de destination. Or, sauf pour les opérations intra-groupes, B considérera la communication de l'identité ou même du pays de provenance comme impossible pour des raisons commerciales ou de concurrence.

2.8.2. L'intermédiaire B dans l'EM2

Les nécessités commerciales et de concurrence imposent souvent à l'intermédiaire (B, dans l'EM2), de ne pas communiquer d'informations sur la provenance des biens, voire de communiquer des informations qui ne correspondent pas à la réalité, afin de protéger ses propres sources d'approvisionnement et ses

66. *Manuel de la TVA*, n° 310/55.

67. Le fisc reproche souvent au vendeur de s'interroger insuffisamment au sujet de l'identité de son acheteur. Ce type de raisonnement est correct pour autant que le paiement par l'acheteur ait lieu après la livraison. En revanche, l'acheteur peut avoir d'excellentes raisons de s'intéresser à l'identité du vendeur pour des raisons de garantie, sauf s'il peut se retourner contre le fabricant. Ceci témoigne à quel point les mécanismes actuels de la TVA intracommunautaire ignorent les réalités élémentaires de la vie des entreprises.

propres relations commerciales avec ses fournisseurs. En effet, l'essence même de l'activité de B est de servir d'intermédiaire entre A et C; si A et C devaient être en mesure de nouer une relation commerciale directe, l'activité d'intermédiation de B deviendrait superflue. Par conséquent, B, dans l'EM2, ne communiquera probablement pas de document de transport à A, dans l'EM1, ce qui permettrait à ce dernier d'identifier la destination des marchandises livrées.

Le seul apport de B consiste à disposer de l'infrastructure pour conjuguer l'offre, l'évolution des prix et le fichier des clients destinataires, ce qui ne requiert pas nécessairement des investissements importants. L'intermédiaire B doit certes déposer une déclaration TVA, mais il ne procède pas à une acquisition intracommunautaire dans le pays où il est établi, ni à une livraison intra-communautaire. Il doit tout au plus mentionner la livraison dans le listing des livraisons intracommunautaires (numéro d'identification à la TVA des clients C et montant des opérations). L'Etat membre 2 est incapable d'assurer de manière simple un suivi des opérations A-B-C. En outre, les factures que B émet sont difficilement comparables avec les factures qu'il reçoit.

B n'est pas nécessairement une coquille vide, même s'il n'a besoin que de peu d'investissements et que ses connaissances sont surtout d'ordre commercial et non technique⁶⁸. B joue un rôle essentiel dans la fluidité des marchés en évitant des pénuries, indiquant l'évolution géographique et économique de la demande.

B n'est pas redevable de la TVA dans la mesure où il n'y a pas d'acquisition intracommunautaire dans le pays où il est établi. Toutefois, si à l'occasion d'un contrôle, B est dans l'incapacité de prouver qu'il y a eu une acquisition intracommunautaire dans l'EM 3, les autorités fiscales de l'EM2 pourront exiger la TVA et cette TVA n'est pas déductible puisqu'il n'y a pas eu d'opération taxable dans l'EM 2⁶⁹. Vu que la nature de l'intervention de B ne requiert que peu d'investissements, le fisc – en s'appuyant sur la jurisprudence *Mecsek-Gabona* décrite *supra* – n'aura de choix que de se rabattre sur les vendeurs dans l'EM1 et de leur réclamer la TVA sur la livraison à B.

Pour résoudre ce problème, on observe parfois que B dans l'EM2 conclut une convention avec A dans l'EM 1 par laquelle B s'engage «sur l'honneur» à demander à l'administration fiscale de l'EM2 de procéder à un contrôle et de communiquer l'information aux autorités fiscales de l'EM1, sans que les détails des opéra-

tions ne soient communiqués à A. Cette formule particulièrement ingénieuse n'est pas à la portée de toutes les entreprises, et elle traduit la faiblesse structurelle des mécanismes de contrôle des opérations triangulaires.

2.8.3. Acquéreur C dans l'EM 3

C acquitte la TVA comme s'il s'agissait d'une acquisition intracommunautaire.

3. Opérations avec plus de trois parties

Lorsque B dispose des marchandises dans un centre de distribution (par exemple dans un pays où il ne dispose d'aucun établissement), et qu'il reçoit une demande urgente d'un client D identifié à la TVA dans l'EM 4 alors que la livraison à C peut être postposée de quelques jours, il n'hésitera pas à expédier les marchandises à D dans l'EM 4 ou dans un l'EM 5, 6 ou 7 ... Ce sera d'autant plus facile, si au moment de la nouvelle commande, des marchandises de la même nature et la même qualité étaient en cours d'emballage et d'étiquetage, mais destinées à d'autres clients (même des clients hors de l'UE) et que ces derniers peuvent tolérer quelques jours de retard de livraison. Certes, en théorie, il n'y plus d'opération triangulaire intracommunautaire puisqu'il y a deux transports. Mais sur le plan pratique, comment distinguer un transport de deux transports au sens juridique du terme lorsqu'on fait appel successivement à des moyens de transport routier, aérien, ferroviaire, etc.? Comment les autorités fiscales, ou le vendeur A, y verront-ils la moindre différence, surtout si les marchandises sont soumises à des opérations d'étiquetage et d'emballage dans le centre de distribution? D dans l'EM4 peut raisonnablement penser que B dans l'EM2 est un vendeur A dans un EM1 (surtout lorsque pour des raisons logistiques les marchandises sont stockées dans l'EM2) et procéder lui-même à une opération triangulaire.

Comme l'observe Richard Ainsworth, professeur à la Boston University School of Law, mais aussi un des meilleurs connaisseurs de la TVA européenne, les opérations triangulaires sont «a cloak of invisibility that the fraudster cast upon his fraud to hide it from the authorities»⁷⁰. Le même auteur poursuit: «*Fraudsters have found that simplified triangulation under article 141 disguises the flow of the goods involved in MTIC⁷¹ frauds. They have also found that when multiple and overlapping triangles are used, then the*

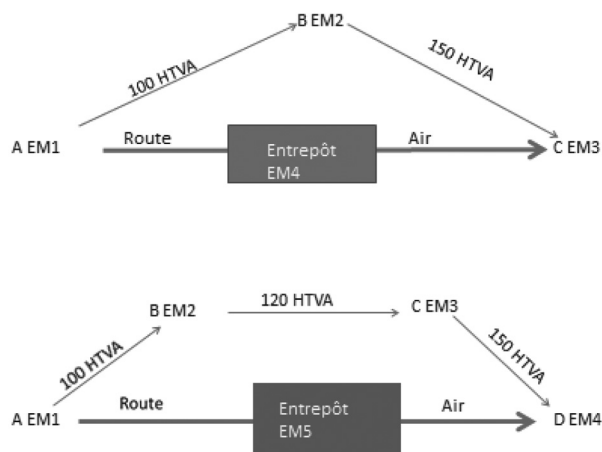
68. Un tel raisonnement vient à remettre en cause l'approche de la Cour d'appel de Mons du 23 avril 2010 dans l'affaire ANG Computime qui a tranché sur le fond dans l'affaire C- 439/04, *Axel Kittel* jugée à titre préjudiciel par la Cour de Justice. En d'autres termes, la TVA européenne dans son mode de fonctionnement actuel ne condamne-t-elle pas certains types d'activités essentiels au bon fonctionnement des marchés ou bien sont-ce les administrations fiscales et les juges qui ne perçoivent pas le mode de fonctionnement de certains types d'activités?

69. Gand, 15 mars 2011, 2009/AR/1174, *Cour. fisc.*, 2011, 367.

70. Un manteau d'invisibilité que les fraudeurs peuvent jeter sur leur fraude pour la cacher du fisc.

71. MITC Frauds: Missing Traders Intracommunity Frauds.

movement of the goods becomes even more obscure. As a result, as enforcement becomes more cooperative among the member States they are seen as a heightened focus on triangular structures”⁷² 73.



Dans l'exemple ci-dessus, B est établi dans l'EM2 où les marchandises n'arrivent jamais et donc les autorités fiscales n'y prêteront que peu d'attention puisqu'aucune acquisition intracommunautaire ne doit y être déclarée (sous réserve d'une mention dans le listing des opérations intra-communautaires) et qu'aucun mouvement financier ne sera déclaré pour la TVA. C dans l'EM3 estime – de bonne ou de mauvaise foi – qu'il est l'intermédiaire dans une opération triangulaire et livre les marchandises C dans l'EM3 ne se soucie pas des preuves de transport puisque ceci n'a d'importance que pour le vendeur A.

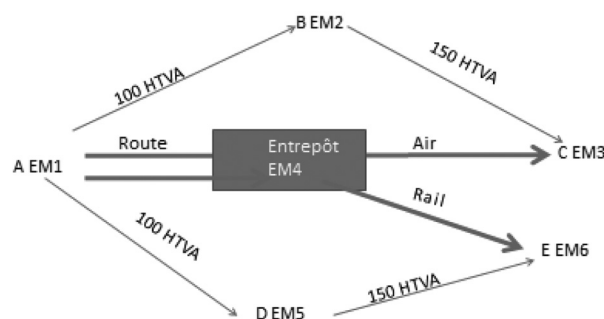
Pour l'administration fiscale dans l'Etat membre 1, le seul moyen pour tenter de contrôler les opérations A-B-C est donc le document de transport à propos duquel Ine Lejeune, Sibylle Vandenberghe et Liesbeth Vermeire déplorent l'attitude rigoriste de l'administration belge. Mais précisément, les fonctionnaires taxateurs ont-ils vraiment d'autres moyens de contrôle à leur disposition pour vérifier qu'il existe un transport A-C? En effet, tous les documents dans la relation A-B tels que les bons de commande, les factures, les paiements ne sont que de peu d'utilité...

Comme il ressort de de l'examen des mécanismes des opérations triangulaires, il existe plusieurs raisons justifiant ces difficultés de contrôle:

- il est difficile, sinon impossible, d'assurer une correspondance entre les factures émises par A et les factures émises par l'intermédiaire B, alors qu'il s'agit en théorie d'une seule et même opération: elles ne portent pas sur les même prix (en raison

de la marge de l'intermédiaire), ni nécessairement sur la même quantité ou le même nombre de colis, ni sur la même appellation qui peut varier d'un marché à l'autre, etc. Pour les opérations triangulaires, il doit juridiquement y avoir un transport dans la relation A-B (mais physiquement de A vers C), mais en pratique ce transport unique se fait par divers moyens (route, air, rail, mer), avec des stocks intermédiaires et des manipulations usuelles au cours desquelles les marchandises sont ré-étiquetées, réemballées, regroupées. De telles manipulations rendent tout suivi physique et documentaire difficile, voire impossible;

- pour le vendeur A dans l'EM 1, tout apparaît comme si l'opération A-B-C était une simple opération A-B qui sur le plan de la preuve nécessite moins de précautions qu'une opération A-B-C. A se trouve naturellement incité à ne pas prendre de précautions supplémentaires. Ceci a pour conséquence que A prête le flanc à la critique de l'administration selon laquelle il aurait dû savoir qu'il participait à une fraude. En réalité, A agit de manière rationnelle mais sur la base d'une perception erronée de l'environnement juridique. Cette perception erronée est causée non seulement par les commentaires administratifs, mais par les textes légaux eux-mêmes; l'acheteur C dans l'EM3 sait qu'il a affaire à une opération A-B-C, mais il n'a pas d'obligations particulières autres que celles d'un acquéreur intra-communautaire dans des opérations A-B.



Mais si le document de transport est à ce point important et que les autres documents peuvent être écartés, quelle utilité ont encore tous les autres documents destinés à apporter la preuve des livraisons intracommunautaires? Quelle est encore l'utilité de ces documents imposés à grands frais, s'il devait apparaître que le fournisseur savait ou devait savoir qu'il y avait fraude de la part du client ou de toute autre participant au processus de production et de commercialisation? Ceci alourdit considérablement la gestion administrative des entreprises européennes, est contraire

72. Les fraudeurs ont découvert que les mesures de simplification en faveur des opérations triangulaires sur la base de l'article 141 déguisent le flux des marchandises impliquées dans des fraudes carrousels. Ils ont aussi découvert qu'avec l'utilisation de triangles multiples qui se chevauchent, le mouvement des marchandises devient encore plus opaque. Comme conséquence, à mesure que la collaboration administrative entre administrations nationales progresse, ils ont mis l'accent sur les opérations triangulaires.

73. Richard T. Ainsworth, *VAT Fraud and Triangulation*, 7 December 2012.

aux objectifs poursuivis par les traités européens et viole les principes généraux du droit de l'Union.

4. Un système incontrôlable et contraire aux traités européens

Historiquement, la TVA a été introduite en Europe parce qu'elle était une taxe sur la consommation dont le paiement était fractionné à chaque stade de la production et dont on pouvait connaître avec précision – au moment d'une exportation ou d'une importation – le montant compris dans le prix des produits. Par conséquent, la TVA était compatible avec un espace où seraient garantis la libre circulation des biens et des services dans différentes juridictions fiscales indépendantes⁷⁴. Jusqu'en 1993, la liberté de circulation des marchandises s'accommodait de contrôles physiques aux frontières, même si ces derniers avaient largement perdu de leur efficacité.

Alors qu'en 1988, la Commission européenne avait proposé un régime qui lui aurait permis de prendre le contrôle du flux des transferts financiers entre les Etats membres, et donc, indirectement d'une partie des ressources des Etats, le régime actuel découle de ce que les Etats ont adopté des solutions pragmatiques, mais boiteuses et dont tous étaient conscients qu'elles causeraient des fraudes massives⁷⁵. Et ces fraudes massives se sont effectivement produites, au-delà des pires craintes. Tant que les entreprises et les juges croiront que le système actuel est le moins mauvais compte tenu du contexte institutionnel, il n'y aura pas d'incitation au changement. Les juges ne se préoccupent pas de l'efficacité économique, encore moins du coût pour les entreprises pour la simple raison qu'ils ne disposent pas de moyens pour évaluer de telles conséquences. En revanche, ils ont l'obligation de juger des affaires qui leur sont soumises en respectant une certaine perception de l'intérêt général et une cohérence dans leur raisonnement. Il peut précisément s'avérer opportun de relever des incohérences des règles juridiques actuelles.

Or, de telles incohérences ne manquent pas:

- Alors que depuis 1993, le contrôle des mouvements de marchandises n'est plus physique, on a maintenu des procédures documentaires qui sont supposées suivre le mouvement physique des marchandises. Si le contrôle physique des marchandises n'est plus légalement autorisé, ni matériellement possible, pourquoi vouloir maintenir un suivi du transport physique?
- Les Etats membres disposent d'une marge d'appré-

ciation des preuves des livraisons intra-communautaires qu'ils exigent des vendeurs, mais en même temps, ils ne sont pas autorisés à imposer des formalités liées au passage de frontières.

- L'abolition des contrôles aux frontières a privé dans un certain nombre de cas les opérateurs d'apporter toute forme de preuve, d'où l'introduction de preuves documentaires par certains Etats, preuves qui sont en réalité des formalités interdites par la directive TVA elle-même.
- Contrairement aux procédures douanières qui étaient uniformes, les modalités de preuve applicables depuis 1993 sont laissées à la liberté des Etats membres qui introduisent des documents nationaux ... dont certains ressemblent étrangement aux documents douaniers abolis. L'introduction de tels documents par des administrations nationales, avec le consentement des entreprises, est bien l'évidence même qu'en imposant aux entreprises l'obligation d'apporter des preuves diverses d'expédition des marchandises dans un autre Etat membre, on leur impose dans un certain nombre de cas une preuve impossible.
- La preuve est exigée du fournisseur, mais dans de nombreux cas, le fournisseur dépend de la bonne volonté de l'acquéreur pour en disposer.
- L'unique moyen de contrôler les opérations triangulaires bénéficiant du régime de simplification est le document de transport complet, mais au moment de la livraison, le vendeur ignore s'il intervient ou non dans une opération triangulaire ou en chaîne et, confiant dans les instructions administratives, va s'organiser pour disposer des preuves de transport hors du territoire, sans nécessairement que ce soient des documents de transport complet (ce qui est insuffisant pour permettre à l'administration de contrôler des opérations triangulaires).
- Les mesures de simplification en faveur des opérations triangulaires ne peuvent être contrôlées que pour les opérations intra-groupes (soit environ 70 % des opérations transfrontalières, pour lesquelles le risque de fraude est limité) et les opérations intra-groupe pourraient se voir appliquer des méthodes de preuve allégées. Soit ce système actuel de preuve des livraisons intracommunautaires est destiné à contrôler la fraude – il est alors inefficace –, soit il est destiné à suivre le transport des marchandises par des non-fraudeurs – ce système est dans ce cas paralysant et inutile, ce qui sera généralement le cas pour des opérations entre opérateurs de grande taille.
- La situation est très différente entre les grands équipements industriels (opérations peu sensibles à la fraude pour lesquelles il existe naturellement un grand nombre de preuves) et les produits de

74. *Le Régime Fiscal du Chiffre d'Affaires et son incidence sur la productivité*, Projet No. 315, rapport préparé par Charles Campet et publié par l'Agence Européenne de productivité de l'Organisation Européenne de Coopération Economique, Novembre 1957. Ce rapport étudie l'impact des différentes formes de fiscalité indirecte sur la productivité. L'OECE avait été créée en 1948 sous la pression des Etats-Unis, comme pendant économique à l'OTAN, afin de distribuer une aide aux pays européens et deviendra en 1960 l'OCDE.

75. Christian Amand and Kris Boucquez, "A New Defense for Victims of EU Missing –Trader Fraud?", *International VAT Monitor*, 2011, p. 234.

grande consommation (opérations très sensibles à la fraude et pour lesquelles peu de preuves sont nécessaires dans le cadre des relations commerciales usuelles). Le problème réside donc dans les opérations avec des petites entités. Mais si tel est le cas, pourquoi imposer un coût administratif énorme à la majorité des entreprises?

- Il est vrai que les opérations de trading sont plus sensibles à la fraude que d'autres types d'activités, mais ceci ne veut pas dire que de telles activités sont par essence frauduleuses, ni qu'elles soient socialement nuisibles pour la simple raison que ces intermédiaires n'ont – de par leur nature même – que peu de substance. Est-il économiquement souhaitable de limiter des opérations de trading aux filiales de grandes entreprises?
- Les administrations fiscales nationales prétendent qu'un fraudeur respectera toujours plus les formes qu'un entrepreneur de bonne foi. Mais alors le formalisme actuel ne favorise-t-il pas surtout les fraudeurs?
- Lorsque l'on parcourt la jurisprudence, on observe généralement que les difficultés surgissent lorsqu'une administration nationale informe une autre administration d'une fraude tantôt réelle, tantôt simplement possible. Alors, tous les documents rassemblés et conservés à grand frais par les entreprises perdent subitement toute valeur probante aux yeux du fisc. Ne serait-il pas plus logique de taxer chaque opération intracommunautaire⁷⁶ et de contrôler sérieusement la comptabilité des établissements stables des assujettis impliqués dans des opérations antérieures au détail, peu importe le pays où ces marchandises sont physiquement situées?
- Etc.

Les pratiques administratives actuelles, comme celle consistant à encourager les vendeurs à appliquer de la TVA lorsqu'ils ne sont pas certains de disposer de preuves des livraisons intra-communautaires, discriminent les petites entreprises, soit en créant des barrières infranchissables, soit en faisant peser sur elles des risques disproportionnés. En effet, face à des grands fournisseurs ou de grands clients, les PME n'ont qu'un pouvoir de négociation limité.

Dans l'arrêt *Meilike*⁷⁷, la Cour de Justice a estimé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité⁷⁸.

Efficacité des contrôles fiscaux, *dixit* la CJUE? Depuis 25 ans, nos gouvernants accroissent les sanctions et les formalités par peur d'abandonner des méthodes de contrôle dont ils savaient dès le départ qu'elles seraient inefficaces et dont l'expérience a largement prouvé l'inefficacité. Ceci justifie-t-il des procédures administratives plus lourdes que celles qui existaient avant 1993?

On peut comprendre la perplexité des juges face à cette situation ... D'autant plus que depuis 25 ans, peu de solutions ont été discutées, voire même simplement suggérées⁷⁹. Ceci laisserait entendre qu'il n'y a aucune solution. Mais est-ce bien parce qu'il n'y a conceptuellement aucune solution? Se satisfaire de l'explication selon laquelle les difficultés de preuve des livraisons intracommunautaires seraient un risque obligatoire équivaut à faire supporter aux entreprises les blocages des mécanismes législatifs au niveau européen. Avant l'introduction de la TVA en Europe en 1967, les discussions politiques entre Etats membres du Marché Commun étaient au moins aussi difficiles qu'aujourd'hui. Suite à l'arrêt de la CJUE du 16 juin 1966 aff. 57/65 *Alfons Lütticke*, les contribuables allemands ont introduit pas moins de 200 000 réclamations et des dizaines de milliers d'actions en justice contre le système fiscal de l'époque, jugé discriminatoire. Les contribuables menaçaient le fonctionnement même de l'administration fiscale. C'est à ce moment que la Cour constitutionnelle allemande, dans un arrêt du 20 décembre 1966, *Allphasenum-satzsteuer*⁸⁰, allait donner deux ans au législateur allemand pour adopter un régime non discriminatoire. Le Conseil des ministres européens des finances, englué depuis des années dans des discussions à ce propos, devait adopter les première et deuxième directives TVA le 11 avril 1967 et la TVA allait entrer en vigueur en Allemagne le 1^{er} janvier 1968⁸¹. En matière de TVA, il faut un peu pousser les institutions ...

On entend souvent dire que les administrations fiscales n'accepteront jamais d'abandonner un contrôle du mouvement physique des marchandises dans le cadre des opérations intracommunautaires. A part le souhait de limiter les risques de fraude, on ne donne jamais la ou les raison(s) pour lesquelles ces administrations ne veulent pas abandonner un système qui, intrinsèquement, crée la fraude. Mais cette opposition est-elle bien aussi définitive que l'on veut bien croire? Qui se souvient encore des exigences d'encryptage asymétrique de chaque facture électronique, procédure aussi stricte que l'authentification d'une déclara-

76. Le document préparatoire du Green Paper mentionne fin 2010 des suggestions en ce sens, Bruxelles 1 décembre 2010, COM (2010) 695 final.

77. CJUE, 30 juin 2011, aff. C-262/09, *Meilicke* Point 41.

78. Voir, notamment, arrêts du 15 mai 1997, *Futura Participations et Singer*, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 31, ainsi que du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 24.

79. A l'exception du 19^{ème} rapport du Conseil des impôts français en 2001 et du Livre Vert de la Commission en 2011.

80. Nos. 1 BvR 320/57 and 1 BvR 70/63.

81. Robert Lecourt, *L'Europe des juges*, Ed Bruylant, 2008 pp. 48 à 60. A l'époque, la Commission européenne avait déposé des projets de première et deuxième directive TVA qui constituaient des alternatives crédibles en cas de défaillance d'un Etat membre à adopter de nouvelles règles dans un certain délai.

tion fiscale ou d'un acte notarié?⁸² Et pourtant, dans le cas des facturations électroniques, nos administrations ont été capables en quelques mois d'opérer un virage intellectuel à 180 degrés. Faut-il dès lors désespérer de la capacité de nos institutions à apporter des solutions rationnelles aux défis auxquels les entreprises font face?

5. Conclusion

Lorsqu'une entreprise procède à une vente intracommunautaire, elle doit d'abord s'assurer que son client est bien identifié à la TVA à l'étranger et que l'acheteur présente une substance certaine. Dans ce cas, de simples documents commerciaux usuels seront suffisants pour prouver l'exemption.

Dans le contexte légal actuel, si le client est une petite entreprise, ou une entreprise active dans le trading mais ne faisant pas partie du même groupe, on ne peut que recommander la plus grande prudence et être at-

tentif à se préserver une preuve complète du transport, soit en faisant appel à des transporteurs, soit en faisant soi-même le transport mais en disposant des procédures permettant de disposer d'un maximum de preuves acceptables par le fisc. Mais en cas de défaillance du client direct ou du client final, ceci n'apporte aucune garantie dans la mesure où le fisc utilisera la moindre négligence pour affirmer qu'il y avait collaboration à une fraude de la part du vendeur.

Le système actuel impose aux entreprises des charges administratives très lourdes, en grande partie inutiles et rend plus dangereuses et difficiles des opérations avec des entreprises établies dans d'autres Etats membres de l'Union, qu'avec des entreprises établies dans des pays tiers. Il discrimine les PME par rapport aux grandes entreprises. A court terme, les entreprises doivent compter sur la compréhension des agents taxateurs et tenter de mettre en évidence des nombreuses incohérences de la législation TVA au niveau européen.

82. Voir la directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 et la directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010.

