

Attention toutefois à ne pas faire de confusion avec la situation dans laquelle le fisc se contente d'annoncer une certaine ligne de conduite (dans des contrôles portant sur certaines années, des circulaires ou autres positions) mais revient ultérieurement sur sa décision, indépendamment de tout accord formel et concret conclu avec le contribuable sur une question déterminée. Ou encore avec des situations dans lesquelles le fisc en vient à modifier son point de vue au cours de périodes imposables ultérieures après une nouvelle analyse. Dans de tels cas, une appréciation sur le fond par un tribunal nous semble nécessaire, sans que l'accord préalable puisse jouer un rôle déterminant.

Compte tenu de l'enseignement de l'arrêt *Elmeka* précité de la Cour de justice, l'on peut se demander si, dans le cadre d'une telle appréciation de fond, les cours et tribunaux ne pourraient pas se borner à un 'contrôle marginal' qui se limiterait à examiner s'il n'est pas manifestement déraisonnable de considérer que l'accord est légalement correct et donc qu'un 'contribuable prudent et avisé' peut puiser une confiance légitime dans l'accord. Dans ce cas, seule l'illégalité manifeste pourrait constituer une raison suffisante pour écarter un accord. Ce

point de vue semble pour le moins défendable lorsque des dispositions de droit européen sont appliquées. En pareil contexte, l'enseignement de l'arrêt *Elmeka* doit, selon nous, pouvoir s'appliquer pleinement : le principe de confiance doit primer le principe de légalité, sauf en cas d'accord manifestement *contra legem* (sans doute difficilement imaginable dans la pratique).

Notons pour terminer que la Cour de justice a nuancé sa jurisprudence à la lumière des évolutions récentes des conceptions en matière d'abus fiscal. Ainsi la Cour a-t-elle estimé que le principe anti-abus du droit de l'Union européenne *prévalait* effectivement contre le principe de confiance (du droit de l'Union européenne); (CJUE, 22 novembre 2017, C-251/16, *Cussens*). Un contrôle de ce principe anti-abus s'imposerait donc dans tous les cas au juge national si l'on invoque le fait qu'un accord avec le fisc repose sur un abus du droit de l'Union européenne (du moins dans les cas où tant le principe de confiance que le principe anti-abus du droit de l'Union européenne pourraient s'appliquer).

Axel Haelterman
Maxim Wuyts

Droits d'enregistrement

Cession au copropriétaire actionnaire : le droit de vente pas discriminatoire

L'application du droit de vente sur la cession, par une société anonyme, de sa part indivise dans un bien immobilier au copropriétaire et par ailleurs actionnaire, ne viole nullement le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Le fait qu'à l'époque de l'acquisition conjointe du bien en question, le droit de vente ait déjà été prélevé, n'y porte nullement préjudice. C'est ce qu'estime la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 20 janvier 2022 (n° 9/2022).

Contexte juridique

Le "droit établi pour les ventes" est d'application lors de l'acquisition par un *associé* d'un immeuble situé en Belgique provenant de sa société, "de quelque manière qu'elle s'opère" (à moins que cette acquisition ne se réalise par voie d'apport en société). Il n'existe que quelques exceptions à ce principe pour certaines 'sociétés de personnes', notamment la SRL (art. 129-130, c.enr.; art. 2.9.1.0.4 et 2.9.1.0.5, CFF).

Néanmoins, on a longtemps considéré que le droit de vente ne devait pas s'appliquer lorsque le bien immobilier était détenu en propriété indivise par la société et son associé. Dans ce cas,

c'est le droit de partage (plus faible) qui jouait. Le raisonnement était que la personne qui acquiert la part indivise de la société est non seulement 'associée', mais également 'copropriétaire' et que cette dernière qualité devait l'emporter de sorte que l'application du droit de vente en cas de cession à un 'associé' n'était pas d'application et que l'on pouvait revendiquer le régime relatif à la cession de parts indivises entre 'copropriétaires', avec application du droit de partage.

L'Administration fiscale fédérale a résolument contrecarré cette piste en 2014 : elle considéra que l'article 130, c.enr. – de même que l'article

129, c.enr., pour les ‘sociétés de personnes’ – sont des articles anti-fraude qui, en tant que *lex specialis*, ont préséance sur les textes généraux, en particulier les articles 109 et s., c.enr., en matière de partages (décision du 22 septembre 2014 – EE/106.218, *Rép. RJ*, n° R 130/06-01 et R 129/27-01, *Fisco.netplus*). Il en résulte que toute acquisition par un associé (autrement que par voie d’apport en société) est soumise au droit de vente, sans distinction aucune selon que l’associé intervient en sa qualité d’associé ou de copropriétaire (*Fisco*. 2014, n° 1400, p. 1).

Pour la Région flamande, Vlabel s’est rangé à cette interprétation fédérale en 2015 (décision anticipée n° 15001 du 26 octobre 2015; *Fisco*. 2015, n° 1456, p. 14).

Contexte factuel et procédurier

Dans un arrêt du 19 juin 2018, la Cour d’appel de Gand a totalement approuvé le point de vue fédéral et flamand. Les faits étaient classiques : le 23 octobre 2003, une SA et son actionnaire avaient acquis la pleine propriété d’un bien immobilier moyennant paiement du droit de vente de 10 %, la SA acquérant 95 % et l’actionnaire, les 5 % restants. Le 25 novembre 2014, la SA avait vendu ses droits dans l’indivision à l’actionnaire copropriétaire avec application du droit de partage de 2,5 %. Vlabel estima que le droit de vente proportionnel de 10 % était d’application.

La Cour confirma que l’article 130, c.enr. (selon lequel le droit de vente trouve à s’appliquer) doit être considéré comme une *lex specialis* par rapport à l’article 109, c.enr., en matière de droit de partage. La Cour déduisit par ailleurs de l’article 130, c.enr. qu’il s’applique pour toute acquisition, “de quelque manière qu’elle s’opère”, par laquelle un bien immeuble situé en Belgique est acquis par un associé de la part d’une société anonyme dont il est actionnaire. Selon la Cour, la formulation “donne lieu au droit établi pour les ventes” (qui figure dans l’art. 130, c.enr.) indique indubitablement que la disposition en cause est applicable sans que l’opération doive pouvoir être qualifiée de ‘vente’ (voyez *Fisco*. 2018, n° 1573, p. 12).

En 2019, le tribunal de Liège interpréta l’article 130, c.enr. dans le même sens. Il ajouta que la disposition en cause tendait à éviter que l’on puisse éluder les droits d’enregistrement par l’interposition de sociétés, et que cet objectif serait compromis si l’interposition ‘partielle’ d’une société (au sens où la personne physique devient copropriétaire) ne relevait pas de son champ d’application (Trib. Liège, 5 septembre 2019, n° de rôle 18/2859/A).

Un pourvoi en cassation fut introduit contre l’arrêt précité de la Cour de Gand du 19 juin 2018. Il y était allégué que l’interprétation administrative

violait notamment le principe d’égalité et de non-discrimination. Compte tenu de cet élément, la Cour de cassation décida de soumettre à la Cour constitutionnelle la disposition en cause dans l’interprétation que la Cour de Gand y avait donnée. La Cour posa ainsi les deux questions préjudicielles suivantes :

(1) la première question visait à savoir s’il y a violation du principe d’égalité si l’on considère qu’une personne physique qui acquiert des droits indivis dans un bien immobilier de son copropriétaire, qui est une société, est traitée différemment selon qu’elle est ou non associée de cette société : si elle est associée, “l’acquisition est soumise au droit proportionnel de vente”; si elle n’est pas associée, seul le droit de partage plus bas s’applique;

(2) la deuxième question visait à savoir s’il y a violation du principe d’égalité si l’on considère que le droit de vente de 10 % reste dû lorsque le copropriétaire d’un bien immobilier acquiert des droits indivis dans ce bien, d’une société dont il est actionnaire ou associé, même lorsque le droit de vente de 10 % a déjà été prélevé lors de l’acquisition initiale du bien par la société et l’actionnaire ou l’associé (Cass., 12 mars 2021; voyez *Fisco*. 2021, n° 1703, p. 11).

L’arrêt

La Cour constitutionnelle examine les deux questions préjudicielles ensemble.

Elle estime tout d’abord que la différence de traitement repose sur un critère de distinction objectif, à savoir la qualité d’associé (en l’espèce) d’une SA (n° B.7.1).

La Cour estime également qu’il ressort des travaux parlementaires qu’à l’époque, le législateur visait un double objectif : il entendait d’abord “éviter que l’acheteur d’un bien immeuble puisse échapper au paiement des droits d’enregistrement par l’interposition d’une société”; ensuite, “il a estimé que chaque transaction visant à la cession d’un immeuble à titre onéreux par une société anonyme à un de ses associés constitue une transaction économique suffisamment significative pour justifier l’application du droit proportionnel de vente” (n° B.6.2.).

• Le premier objectif serait compromis si l’article 130, c.enr. était limité aux immeubles qui entrent “intégralement” dans le patrimoine de la société anonyme et qui sont “intégralement vendus à un de ses associés”. Dans cette hypothèse, “une personne physique pourrait en effet acheter un immeuble en deux temps, en n’en achetant d’abord qu’une fraction, alors que la société anonyme – créée à cette fin ou non – dont il est associé en achète la plus grosse part”. “Si seul le

Selon
l’Administration,
toute acquisition par
un associé est
soumise au droit de
vente, sans
distinction aucune
selon qu’il intervient
en sa qualité
d’associé ou de
copropriétaire

droit de partage était applicable à la cession sub-séquent – quelle que soit sa qualification – des droits indivis de la société anonyme à son associé, ce dernier échapperait au paiement de la majeure partie des droits d’enregistrement qui auraient été dus dans l’hypothèse d’un achat en un seul temps”. Etant donné le préjudice “grave” que le fisc pourrait subir du fait que la société peut déduire fiscalement les frais d’acquisition et tous les autres frais, la Cour décide que l’interprétation “qui rend impossible l’application de cette technique visant à éluder le paiement” du droit de vente est “pertinente” (n° B.7.2.).

- Selon la Cour, en ce qui concerne le deuxième objectif, le législateur n’a “pas pris une décision manifestement déraisonnable” en appliquant le droit de vente sur les droits indivis repris par un associé d’une société anonyme, “même lorsqu’il ne s’agit pas d’éluder le paiement des droits d’enregistrement”. “Cette transaction présente en effet toutes les caractéristiques d’un contrat d’achat-vente et modifie le statut de propriété de [l]’immeuble”, ce qui justifie l’application du droit de vente (n° B.7.3.). Selon la Cour, la différence fondamentale avec la situation dans laquelle un tiers (non associé) reprend le bien immobilier d’une société anonyme réside dans le fait qu’un associé exerce un droit de vote, voire un droit de contrôle, au sein de la société, qui fait qu’il peut “inciter” cette société “à participer à un montage fiscal qui ne sert pas tant l’intérêt de la société, mais qui a pour but unique ou principal de l’aider à éluder des droits d’enregistrement” (n° B.8.1.).

Le fait que la société anonyme et son associé aient déjà payé le droit de vente proportionnel de 10 % lors de la première acquisition (en commun) n’a aucune importance dès lors que la deuxième cession constitue “un acte juridique distinct qui est suffisamment significatif pour être soumis” aux droits de vente (n° B.8.3.).

On évite ainsi de faire naître une inégalité de traitement entre, d’une part, une personne physique qui, “comme cela se fait généralement”, achète lui-même un immeuble “en un seul temps” et, d’autre part, une personne physique qui achète le même immeuble “en deux temps, par l’interposition partielle d’une société anonyme dont [elle est] associée ou qu’elle crée spécialement à cette fin” : “les personnes relevant de la première catégorie doivent payer un droit proportionnel de vente de 10 %, alors que celles qui relèvent de la seconde catégorie ne seraient, sans l’interprétation en cause, redevables que d’un droit de partage de 2,5 % sur la plus grande part de cet achat” (n° B.8.5.).

Enfin, la Cour estime que l’interprétation proposée (le droit de vente s’applique aussi si l’associé est copropriétaire du bien immobilier) ne fait pas

naître une insécurité juridique. L’Administration fiscale “n’est effectivement pas revenue sur certaines décisions et n’a pas donné d’interprétation inattendue à la disposition en cause”, étant donné les objectifs du législateur tels que formulés dans les travaux parlementaires (n° B.9.1.).

Par ces motifs, la Cour répond par la négative aux deux questions préjudicielles.

Discussion

Avec cet arrêt, il est clair que le point de vue défendu par l’Administration fédérale dans sa décision du 22 septembre 2014, tel que repris par Vlabel, est conforme au principe constitutionnel d’égalité et de non-discrimination.

Reste à savoir si la différence (historique) entre, d’une part, le régime des ‘sociétés de capitaux’ et, d’autre part, le régime des ‘sociétés de personnes’, telles que la SRL, se justifie encore (comme nous l’avons dit, il n’existe pour la première catégorie aucune exception à l’application du droit de vente lorsqu’un actionnaire – autrement que par voie d’apport en société – acquiert un bien immobilier situé en Belgique appartenant à sa société, tandis qu’il existe certaines exceptions pour la deuxième catégorie). Les arguments en matière de contrôle sur, et de pouvoir de co-décision dans la société, et l’éventuel abus par l’interposition partielle d’une société, s’appliquent tout autant dans le cas d’une SRL. La Cour indique d’ailleurs explicitement qu’elle n’examine pas cette différence, “dès lors qu’elle n’est pas interrogée sur cette différence de traitement” (n° B.3.2.).

Tant selon le SDA que selon Vlabel, l’acquisition d’un bien immobilier par l’associé d’une SRL unipersonnelle par suite du ‘règlement pur et simple de la liquidation’ ne rend pas de droits d’enregistrement proportionnels exigibles compte tenu de l’argument selon lequel cette liquidation ne constitue qu’un fait juridique (voyez l’avis de Vlabel n° 18052 du 25 juillet 2018, publié le 5 septembre 2018 et modifié le 17 janvier 2022; voyez aussi la décision anticipée n° 2021.1029 du 7 décembre 2021, *Fisconetplus*, concernant une SPRLU en Région bruxelloise; il s’agissait dans les deux cas d’un associé qui faisait déjà partie de la société lorsque celle-ci acquit le bien immobilier, de sorte que le régime spécifique pour les ‘associés historiques’ pouvait être appliqué en l’espèce; voyez *infra*). Ici aussi, l’on peut se demander par quel motif cela se justifie encore sachant qu’il n’en irait pas de même pour une SA, alors qu’elle peut également être unipersonnelle dans le cadre du nouveau droit des sociétés.

Peut-on échapper aux limitations sur le plan d’une SA en la transformant en SRL à l’occasion

Le fait que la SA et son associé aient déjà payé le droit de vente proportionnel de 10 % lors de la première acquisition n’a aucune importance

de la mise en conformité de ses statuts au nouveau CSA, afin d'avoir recours aux nouvelles possibilités ('atouts de flexibilité'), pour cette forme juridique, dans le cadre du CSA ? Dans une décision récente, le SDA ne vit apparemment aucun obstacle à cette transformation tant qu'il pouvait considérer que celle-ci se faisait essentiellement pour des motifs de droit des sociétés, plutôt que pour avoir accès aux exceptions à l'application du droit de vente prévu par l'article 129, c.enr. (décision anticipée n° 2021.1038 du 21 décembre 2021, *Fisconetplus*, concernant le régime en Région bruxelloise). Or en l'espèce, une sortie d'indivision par cession des droits indivis de la SRL aux actionnaires était envisagée peu après cette transformation, avec application du droit de partage de 1 % (taux

applicable en Région bruxelloise); (à savoir, application de l'exception pour 'associé historique' prévue par l'article 129, c.enr. pour le cas où la société a acquis l'immeuble avec application du droit de vente et où l'associé à qui l'immeuble est attribué faisait déjà partie de la société au jour de l'acquisition de l'immeuble par celle-ci; dans ce cas, on déroge au principe de l'application du droit de vente et on applique – en fonction de la nature de l'acquisition en droit commun – le droit de vente, le droit de partage ou le droit fixe général; en l'espèce, c'est donc le droit de partage qui pouvait s'appliquer, selon le SDA).

Marc De Munter

en bref

DIVERS

COTISATIONS SOCIALES

Absence de retenue : 30 jours pour demander une réduction de la majoration

Le donneur d'ordre (ou l'entrepreneur) qui fait des paiements à un entrepreneur (ou à un sous-traitant) qui, au moment des paiements, a des dettes sociales, est tenu de retenir et de verser un certain montant à l'ONSS (art. 30bis, § 4 et art. 30ter, § 4, loi ONSS du 27 juin 1969). Si la retenue n'est pas effectuée, le donneur d'ordre est en principe redevable à l'ONSS – outre du paiement du montant qui n'a pas été retenu – d'une "majoration" égale au montant à payer. Le législateur a habilité le Roi à déterminer "sous quelles conditions la majoration peut être réduite" (art. 30bis, § 5 et art. 30ter, § 5, loi ONSS). En exécution de ce pouvoir, il a notamment été déterminé, par AR du 27 décembre 2007, que la majoration est réduite de moitié "lorsque le non-paiement est la conséquence de circonstances exceptionnelles" (art. 28, al. 2, AR).

Selon la Cour constitutionnelle, cette réduction de moitié de la majoration en cas de 'circonstances exceptionnelles' ne suffit pas. En effet, la Cour a considéré que la majoration est de nature pénale, de sorte que le régime doit être conforme au principe "de la proportionnalité des sanctions pénales". Selon la Cour, ce n'était pas le cas en l'espèce, la loi ONSS ne prévoyant pas "de possibilité de diminuer la sanction qu'elle instaure en tenant compte d'éléments tels que les antécé-

dents, les efforts, la possibilité d'amendement de l'intéressé, ou encore sa bonne foi". Le verdict final de la Cour était dès lors que le régime de la majoration était inconstitutionnel (arrêt n° 104/2020 du 9 juillet 2020; *Fisco*. 2020, n° 1666, p. 6).

Pour tenir compte des critiques de la Cour constitutionnelle, la loi du 28 février 2022 "portant des dispositions diverses en matière sociale" adapte le régime (*MB*, 9 mars 2022). Le régime nouveau se présente dès lors comme suit.

"Dans les trente jours de la notification de la décision" d'appliquer la majoration, l'intéressé peut "faire part de ses moyens de défense" auprès de l'ONSS. Ensuite, l'ONSS peut, "sur la base des éléments du dossier", "accorder une réduction jusqu'à 20 % du montant originel de la majoration appliquée" (selon l'exposé des motifs, "le seuil minimal de 20 % a été retenu afin de garder à la majoration en question une effectivité suffisante pour assurer une perception correcte des cotisations sociales"; EdM, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2247/001, p. 14). Dans deux cas, l'ONSS peut même accorder "une exonération totale de la majoration", à savoir en cas de "force majeure" ou lorsque "le donneur d'ordre et l'entrepreneur" (ou "l'entrepreneur et le sous-traitant") "[n'ont] pas de dettes sociales au moment de l'application de la majoration".

La décision de l'ONSS peut faire l'objet d'un recours qui doit, "à peine de déchéance, être introduit dans les trois mois de la notification de la décision" (loi, art. 20-21).