

SOMMAIRE

- p. 1/ Restitution du montant excédant la TVA légalement due: enrichissement sans cause ?
- p. 5/ De la responsabilité solidaire en matière fiscale

Restitution du montant excédant la TVA légalement due: enrichissement sans cause ?

Exposé de la situation

Dans certains cas, il est appliqué, lors d'une livraison de biens ou d'une prestation de services¹, un taux de TVA qui s'avère par la suite trop élevé.

L'article 77, §1^{er}, 1° CTVA stipule que la taxe perçue est alors restituée, à due concurrence, lorsqu'elle représente une somme supérieure à celle qui est légalement due.

Sont notamment visés ici, tous les cas d'erreurs commises lors de la facturation ou dans la déclaration à déposer par l'assujetti²: taxation d'une opération non imposable, erreur de taux ou de base d'imposition... Dans la pratique, ces situations sont fréquentes!

La question s'était posée quant au taux de TVA applicable dans le cas d'une SA qui souhaitait lancer un nouveau produit, à savoir un nouveau type de livre de photos³ sur papier photographique en différents formats et relié de différentes manières. S'agissait-il de la livraison de photos (21 %) ou de la vente d'un livre (6%)? Sans consultation préalable du fisc, l'application d'un taux de TVA trop élevé aurait pu constituer une cause de restitution.

Dans le secteur horeca aussi, que ce soit dans le cadre de l'introduction ou non de la caisse enregistreuse, les nombreux changements de points de vue et la communication

ou l'absence de communication en la matière ont pu donner lieu à un problème d'interprétation concernant les taux de TVA applicables (6 %, 12 % ou 21 %), susceptible d'entraîner une restitution de TVA.

Un taux de TVA erroné est parfois aussi appliqué pour les abonnements fitness, accompagnés ou non de cours. Le taux de TVA de 21 % s'applique uniquement lorsque des cours encadrés⁴ sont donnés. Dans le cas contraire, le taux applicable n'est que de 6 %.

Un problème de taux s'était, par exemple, aussi posé dans le cas où la Cour de Cassation⁵ a estimé que le droit d'accès à une installation de sauna⁶ était soumis au taux de 6 % au lieu de 21 %.

Il en va de même pour la vente (livraison) de boissons et de nourriture via des distributeurs automatiques. Cette opération était au départ considérée comme une prestation de services (avec consommation sur place), mais l'administration a, par la suite, modifié son point de vue, estimant que toute opération effectuée via un distributeur automatique, quel que soit son emplacement, était désormais considérée comme une livraison. Ce changement de cap a lui aussi eu des conséquences sur le taux de TVA applicable et s'inscrit dans le contexte de la problématique de restitution.

Comme dernier exemple, signalons encore la problématique de l'enlèvement d'une citerne à mazout. Le simple

1 Un raisonnement analogue s'applique en cas d'acquisition intracommunautaire de biens et d'importation de biens. Voy. art. 77, § 1^{er}, alinéa premier CTVA et art. 77, § 1^{er}bis, 1° CTVA.

2 Cela concerne aussi les personnes morales non assujetties tenues au dépôt de déclarations spéciales à la TVA.

3 Décision anticipée n° 700.114 du 19.06.2007.

4 Question parlementaire orale n° 11599 de Monsieur Jef Van den Bergh du 25.03.2009 ; Décision n° E.T. 45941 du 24.07.1984, Revue TVA, n° 65, p. 737-738, n° 831.

5 Cass., 20 mars 2014.

6 Décision n° E.T. 126.122 du 26.08.2014

enlèvement ou la simple mise hors d'usage d'une telle citerne est toujours soumis(e) au taux de 21 %, mais l'enlèvement ou la mise hors d'usage opéré(e) dans le cadre d'un projet de transformation plus large peut être soumis(e) au taux de 6 %. Il n'est pas requis que l'ensemble des travaux de rénovation soit effectué par le même entrepreneur⁷. Il est donc possible que le client contacte l'entrepreneur et lui réclame la TVA facturée en trop.

La question qui se pose chaque fois est de savoir si le fournisseur ou le prestataire de services a droit à restitution et sous quelles modalités.

Le fisc refuse parfois la restitution sur la base de la théorie de l'enrichissement sans cause. À cet effet, les quatre conditions suivantes doivent être réunies de manière cumulative: 1) enrichissement d'un patrimoine (en l'occurrence de l'ayant droit à la restitution), 2) appauvrissement de l'autre patrimoine (en l'occurrence du client), 3) un lien de corrélation entre l'enrichissement et l'appauvrissement et 4) l'absence de toute cause juridique valable (en l'occurrence la convention entre les parties concernant le prix). Dans ce cadre, le fisc exige en principe que l'ayant droit à la restitution prouve avoir remboursé à son client la TVA dont il demande la restitution, à défaut de quoi la restitution est refusée sur la base de la théorie de l'enrichissement sans cause.

Modalité de la restitution

L'action en restitution est exercée sans intervention directe de l'administration. La justification du droit à restitution ne doit être fournie qu'à la demande d'un agent des services de contrôle TVA.

En vertu de l'article 4 de l'arrêté royal n° 4, l'exercice de cette action est cependant subordonné à la tenue d'un registre des restitutions et à l'établissement d'un document rectificatif.

Il n'y a pas lieu, dans ce cas⁸, d'adresser au cocontractant un double du document rectificatif (art. 79, §1^{er}, CTVA). L'assujetti tenu au dépôt de déclarations visé à l'article 53, §1^{er}, alinéa premier, 2°, du CTVA ne doit pas délivrer, à son cocontractant, un double du document rectificatif lorsque la taxe restituée a été acquittée sur une opération qui a été effectuée avec un particulier sans délivrance de facture étant donné que celle-ci n'était pas obligatoire. Il doit, en principe⁹, pouvoir prouver qu'il a remboursé à son client la taxe indûment portée en compte.

7 Décision n° E.T. 104.683/2 du 18.06.2015.

8 Le présent article porte uniquement sur la restitution visée à l'art. 77, § 1^{er}, 1° CTVA.

9 « Toutefois, s'il est établi que les prix ont été fixés « TVA comprise », et que le montant réclamé aux clients ne permet pas de distinguer le montant de la TVA appliquée, l'assujetti ne doit pas, pour exercer son action en restitution, démontrer que l'excédent de TVA porté en compte a été remboursé à ses clients. » Cette tolérance, reprise dans le

Position de la Cour de justice

Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative à un enrichissement sans cause en matière de TVA que le droit communautaire ne fait, en principe, pas obstacle au fait qu'une restitution de TVA indûment perçue soit refusée dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit¹⁰.

Le droit communautaire exclut, cependant, l'application de toute présomption ou règle de preuve visant à rejeter sur l'opérateur concerné la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes et visant à l'empêcher de fournir des éléments de preuve pour contester une prétendue répercussion¹¹.

L'existence et la mesure de l'enrichissement sans cause que le remboursement d'une imposition indûment perçue au regard du droit communautaire engendrerait pour un assujetti, ne pourront être établies qu'au terme d'une analyse tenant compte de toutes les circonstances pertinentes. Peut notamment être pertinente, dans ce contexte, la question de savoir si les contrats conclus entre les parties visaient des montants fixes de rémunération¹² pour les services effectués ou des montants de base majorés, éventuellement, des taxes applicables. En effet, dans le premier cas de figure, un enrichissement sans cause pourrait faire défaut¹³.

Prix hors TVA ou prix TVA comprise

Si le prix a été fixé sans mention de la TVA, un enrichissement sans cause n'est, en principe, pas possible. Le fisc, à qui incombe la charge de la preuve de l'enrichissement, ne peut en effet pas prouver que le prix a été convenu¹⁴ avec ou sans TVA. Par conséquent, il n'est pas possible dans ce cas d'apporter la preuve d'un enrichissement sans cause. Selon nous, le fisc ne peut dès lors refuser la restitution de la TVA à l'ayant droit. L'ayant droit à la restitution devra bien entendu pouvoir prouver que de la TVA a bien été payée au départ¹⁵.

Manuel TVA 2012, ne figure plus dans le manuel TVA 2015 (fisconet-plus). Selon nous, cette disposition est toutefois encore d'application.

10 Voy. l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-309/06 du 10.04.2008, (en cause Marks & Spencer plc) et l'arrêt dans l'affaire C-566/07 du 18.06.2009 (en cause Stedeco).

11 C.J.U.E., 21 septembre 2000, affaires jointes C-441/98 et C-442/98 (en cause Kapniki Michailidis), point 42.

12 Lisez : TVA comprise.

13 Voy. C.J.U.E., 18.06.2009, affaire C-566/07 (en cause Stedeco), points 49 et 50.

14 Comp. arrêt 07.11.2013 de la Cour de justice dans les affaires jointes C-249/12 et C-250/12 (en cause Tulică and Plavoşin).

15 Il est possible p. ex. que la vente ait été soumise aux droits d'enregistrement et non à la TVA.

En revanche, si le prix a été fixé hors TVA (base d'imposition + TVA), le montant de la TVA est connu et il peut être question d'un enrichissement sans cause. Dans ce cas, la TVA légalement due est connue ou déterminable. Le fisc peut apporter la preuve de l'enrichissement sans cause. Par conséquent, l'ayant droit doit prouver qu'il a remboursé la TVA au client, et il y a droit à déduction à due concurrence. Si l'ayant droit à la restitution ne peut prouver que la TVA a été remboursée au client, le fisc peut, selon nous, refuser à juste titre le droit à restitution, sur la base de la théorie de l'enrichissement sans cause.

Obligation de facturation et autres documents dont l'établissement est obligatoire ou non

Lorsque l'assujetti est tenu d'émettre une facture, celle-ci mentionnera toujours séparément la base d'imposition et le taux de TVA, comme le stipule l'art. 5 de l'A.R. n° 1 :

« 8° pour chaque taux ou exemption, la base d'imposition, le prix unitaire hors taxe, (...); »

Dans certains cas¹⁶, une facture devra aussi être délivrée si le client est un particulier. C'est par exemple le cas pour les travaux immobiliers.

Dans le secteur horeca aussi, la base d'imposition et le taux de TVA applicable seront repris séparément en cas d'utilisation d'une caisse enregistreuse.

Dans les autres cas, aucune obligation de facturation ne s'applique pour les opérations avec des particuliers, mais ici aussi, l'assujetti peut, sur une base volontaire, délivrer des factures ou établir des documents (p. ex. des tickets de caisse) distinguant la base d'imposition et le prix total. Dans ce cas, cela a des conséquences pour une restitution éventuelle dans le cadre de la théorie de l'enrichissement sans cause. Une restitution sera liée au remboursement de la TVA imputée en trop au client.

La restitution pourra uniquement se faire sans que le remboursement au client ne doive être prouvé dans les cas où le prix s'entend 'tout compris' et où la base d'imposition et le taux de TVA ne sont pas mentionnés distinctement¹⁷. Cela concerne ici la vente à des particuliers où le prix s'entend TVA comprise et où le ticket de caisse n'opère pas de ventilation¹⁸. Dans certains cas (p. ex. la vente dans des distributeurs automatiques), il serait d'ailleurs impossible d'apporter cette preuve.

16 Voy. art. 1^{er} de l'A.R. n° 1.

17 Dans ce cas, le montant de la TVA perçue est repris dans les recettes par voie de remboursement.

18 Cela n'a bien entendu aucun rapport avec l'inscription distincte par taux de TVA dans le journal des recettes.

Applications

Vente de livres par une grande surface

Imaginons que la grande surface ait imputé à tort 21 % de TVA pour la vente de livres (6 %). Le prix sur le ticket de caisse fait la distinction entre la base d'imposition et le taux de TVA.

Dans ce cas, le prix de vente s'entend hors TVA. Le prix mentionné sur le ticket de caisse comprend en effet la base d'imposition et un montant de TVA. Il peut, par conséquent, être question d'enrichissement sans cause. Il est possible d'apporter la preuve de l'enrichissement sans cause. L'ayant droit doit, dès lors, prouver qu'il a remboursé la TVA au client, et il a droit à restitution à due concurrence. Si l'ayant droit à la restitution (en l'occurrence la grande surface) ne peut prouver que la TVA a été remboursée au client, le fisc peut refuser à juste titre le droit à restitution.

Abonnements fitness

Puisque l'abonnement sera vendu TVA comprise, la restitution pourra se faire sans que le remboursement au client ne soit prouvé. Ce client est cependant identifiable. L'élément déterminant est que le prix convenu s'entendait TVA comprise et que le fisc ne peut donc pas prouver l'enrichissement sans cause.

Sauna

Étant donné que le client paie un montant TVA comprise, la preuve d'un enrichissement sans cause par l'exploitant du sauna ne peut être apportée. Par conséquent, le droit à restitution doit être accordé.

Il est en effet possible que dans le prix TVA comprise, une partie du prix concerne l'accès (6 %), une partie le repas sur place (12 % et 21 %) et une partie les soins du corps (21 %) ou d'autres biens et services (vente de pantoufles, location de serviettes...). Le client ne reçoit pas ici de facture ou un autre document détaillé. Parfois, le paiement se fait par ailleurs au moyen d'un chèque-cadeau¹⁹.

Ici, le client est certes connu (ou identifiable) mais il n'est pas obligatoire de délivrer une facture ou un autre document faisant la distinction entre la base d'imposition et la TVA. Par conséquent, la restitution ne peut selon nous être subordonnée à la condition de remboursement.

Vente de nourriture et de boissons dans des distributeurs automatiques

Dans l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 10 mars 2011 relatif aux affaires jointes C-497/09, C-499/09, C501/09, C-502/09, Manfred Bog, la Cour dis-

19 Décision anticipée n° 2015.435 du 15.09.2015.

pose qu'il convient d'examiner l'élément prépondérant de l'opération en question pour établir s'il s'agit, en l'espèce, d'une simple livraison de biens ou d'une prestation de services. L'enseignement de l'arrêt Bog vaut en ce sens aussi pour le passé. L'assujetti qui a appliqué la position traditionnelle de l'administration et qui estime avoir payé trop de TVA est, en principe, en droit de réclamer le remboursement de la TVA payée en trop, pour autant que la prescription ne soit pas encore intervenue.

Étant donné qu'en cas d'achat dans un distributeur automatique, le client paie un montant TVA comprise, la preuve d'un enrichissement sans cause par l'exploitant de distributeurs automatiques ne peut être apportée. Par conséquent, il convient, selon nous, d'accorder le droit à restitution. Le remboursement au client de son crédit de TVA ne serait, par ailleurs, pas possible ici puisque le client n'est pas connu. Il n'est pas possible d'apporter la preuve d'un remboursement au client.

Dans une réponse à une question parlementaire²⁰, l'administration estime que, dans le cadre de la théorie de l'enrichissement sans cause, l'assujetti doit être en mesure de prouver si nécessaire qu'il a remboursé à ses clients la taxe perçue en trop²¹.

Nous ne sommes pas convaincus par le fait que l'administration ait plutôt présenté comme une tolérance²² l'interprétation en question concernant la notion de livraison ou de prestation de services, tirée de l'enseignement de l'arrêt Bog, ainsi que son application en Belgique²³. L'arrêt Bog formule, selon nous, des critères de distinction clairs permettant de conclure ou non à une livraison ou à une prestation de services dans le cas de distributeurs automatiques. Dans le délai de prescription, une restitution de la TVA versée en trop est donc, sans conteste, possible.

La problématique des citernes à mazout

Étant donné que dans ce cas, le client réclame la TVA imputée en trop sur la facture à l'entrepreneur, celui-ci se verra accorder la restitution dans la mesure où il peut prouver avoir remboursé la TVA au client.

Il s'agit, en l'occurrence, d'une opération (travaux immobiliers) pour un particulier, soumise à une obligation de

facturation. La facture mentionne séparément la base d'imposition et le taux de TVA. Le client est identifiable. Une restitution sans qu'il y ait eu remboursement de la différence de TVA (21 % - 6 %) au client donnerait lieu à un enrichissement sans cause (qui peut être prouvé par le fisc). Dans ce cas, le fisc pourrait refuser à juste titre la restitution dans le chef de l'entrepreneur.

Prescription de l'action en restitution

Le droit à restitution peut éventuellement être appliqué dans la mesure où il n'y a pas prescription²⁴.

La prescription de l'action en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue.

Conclusion

Dans cette problématique fréquente en pratique, il est important de déterminer si le prix convenu entre les parties s'entendait TVA comprise ou hors TVA. Si le prix s'entendait TVA comprise, le fournisseur ou le prestataire de services a droit à restitution sans devoir prouver qu'il a remboursé la différence à son client.

En revanche, si le prix convenu fait la distinction entre la base d'imposition et le taux de TVA applicable, le fournisseur ou le prestataire de services doit, pour avoir droit à restitution, prouver avoir remboursé la différence au client. Cela implique aussi que le client soit identifiable.

En cas d'opérations effectuées pour des particuliers non identifiés, lorsque le ticket de caisse mentionne séparément la base d'imposition et le taux de TVA applicable, la restitution devrait, selon nous, aussi s'appliquer automatiquement. La preuve du remboursement de la différence de TVA au client n'est en effet pas possible dans ce cas puisque le client ne peut être identifié. Le refus du fisc de restituer le montant excédant la TVA légalement due repose alors sur la théorie de l'enrichissement sans cause. À moins que son refus ne s'appuie plutôt sur son propre appauvrissement?

Stefan RUYSSCHAERT
Conseiller SPF Finances

Professeur invité faculté Economie et Gestion UGent
Professeur invité Fiscale Hogeschool

20 Question parlementaire n° 654 de Madame Veerle Wouters du 10.12.2012, Chambre, Questions et Réponses, 2012-2013, QRVA 53/103 du 04.03.13, p. 103.

21 Ce point de vue va à l'encontre de la vision de la Cour de justice. La preuve demandée est impossible à apporter.

22 S'il s'agissait d'une tolérance, l'effet dans le cadre de cette vision ne vaudrait pas pour le passé.

23 « Afin d'éviter à l'avenir de nouvelles discussions à cet égard, l'Administration accepte cependant dorénavant que les aliments et boissons fournis au moyen d'automates soient, pour l'application du taux de TVA, indistinctement considérés comme faisant l'objet d'une simple livraison, indépendamment de l'endroit où se trouvent ces automates. » dans : Question parlementaire n° 563 de Madame Veerle Wouters du 31.08.2012, Questions et Réponses, Chambre 2011-2012, n° 83 du 01.10.2012, p. 311.

24 Voy. articles 82 et 82bis CTVA.

De la responsabilité solidaire en matière fiscale

I. Introduction

1.- Régulièrement confrontée à l'insolvabilité temporaire ou définitive du débiteur de l'impôt, l'administration fiscale a depuis longtemps cherché à trouver d'autres personnes vers qui se tourner en cas de défaillance de paiement et ce, en se fondant sur divers mécanismes juridiques.

La présente contribution ne vise pas l'hypothèse de la mise en cause de la responsabilité personnelle des dirigeants d'entreprise sur pied de l'article 1382 du Code civil¹, autrement dit les situations où les administrateurs ou gérants de sociétés commettent une faute personnelle entraînant, pour le Trésor public, un dommage spécifique, mais bien les hypothèses légales de responsabilité solidaire en matière fiscale, qu'elles reposent ou non sur une présomption de faute².

C'est en effet par ce biais que le législateur est venu en aide à l'administration fiscale.

II. Responsabilité solidaire en cas de cession de fonds de commerce

2.- En cas de cession « d'un ensemble de biens, composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle »³, c'est-à-dire d'un fonds de commerce, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, la convention actant la cession (en propriété ou en démembrement de type usufruit) doit être notifiée, en copie certifiée conforme, au receveur de l'administration fiscale dont dépend le cédant (article 442bis, § 1^{er} du CIR/92).

3.- La cession n'est opposable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois, à partir de ladite notification.

Si la notification n'est pas effectuée par les soins du cédant ou du cessionnaire⁴, la cession est censée ne pas exister à l'égard de l'administration fiscale et celle-ci peut poursuivre le recouvrement de l'impôt, au besoin en recourant à la saisie judiciaire, sans en tenir compte.

Autrement dit, le cessionnaire risque de subir les foudres de l'administration en lieu et place du cédant⁵. Toutefois, il ne s'agit que d'un régime d'inopposabilité de la cession, de sorte que l'administration fiscale ne peut, en principe, pas poursuivre le recouvrement de l'impôt sur des biens que le cessionnaire possède indépendamment de la cession⁶.

Tout au plus, l'administration peut-elle aller rechercher, dans les mains du cessionnaire, les biens du cédant pour les réaliser en vente forcée.

4.- Si la cession est notifiée à l'administration, le cessionnaire est encore tenu de respecter l'échéance du délai d'un mois, avant de payer quelque somme que ce soit au cédant.

En effet, l'article 442bis, § 2 du CIR/92 prévoit une responsabilité solidaire du cessionnaire pour toute somme qu'il aurait payée au cédant avant que la cession ne devienne effectivement opposable au fisc, soit au terme dudit délai d'un mois.

5.- Il est néanmoins possible d'éviter la notification de la convention de cession et l'attente d'un mois, tout comme la sanction de la responsabilité solidaire, en prenant soin de solliciter, avant la conclusion de la cession, la délivrance d'une attestation par le receveur des contri-

1 Pour une contribution du même auteur visant spécifiquement la responsabilité personnelle des dirigeants à l'égard du fisc, en cas de faillite, voir O. Robijns, Responsabilité des dirigeants, décharge et faillite : le point sur la question, Pacioli, n° 372 du 28 octobre 2013; sur le même thème, voir J.F. Goffin, Responsabilités des dirigeants d'entreprises, Bruxelles, Larcier, 3^e édition, 2012, p. 295 et suivantes.

2 Nous ne nous attarderons pas davantage sur certains mécanismes de responsabilité solidaire visant certaines professions spécifiques, comme celle des notaires en cas d'abstention de procéder aux notifications fiscales lors d'une vente d'immeuble.

3 La circulaire administrative n° Ci. RH.81/488/797 du 28 avril 1999 précise, qu'à « titre exemplatif, peuvent être considérés comme éléments susceptibles de retenir la clientèle : l'enseigne, le droit au bail, les stocks de marchandises, les fichiers informatiques, les listings clients, les brevets, les marques, le pas de porte. En revanche, la clientèle en tant qu'entité abstraite ainsi que les créances et les dettes ne sont pas indispensables à la production industrielle, commerciale ou agricole ou au maintien de la clientèle et ne constituent que des accessoires au fond d'exploitation (Doc. parl. Chambre 1997-1998, 1608/6, p.5) ».

4 L'un et l'autre peuvent, en effet, prendre cette initiative.

5 Notons, toutefois, que ce régime ne s'applique pas en cas de cession par le curateur ou le mandataire de justice désigné dans le cadre d'une procédure de réorganisation judiciaire.

6 M. GOSSIAUX, Cession de fonds de commerce : « Inopposabilité limitée aux seuls biens cédés », Comptabilité et fiscalité pratiques, 2010, n°6, p.21; dans le même sens, voy. Cass. 6 novembre 2009, www.fiscalnet.be : « l'article 442bis du CIR 1992 n'autorise pas le receveur des contributions directes, en l'absence de notification de la cession, à poursuivre le recouvrement des impôts dus par le cédant sur la créance détenue par le cessionnaire contre un tiers et trouvant sa source dans l'exploitation postérieure de la cession, par le cessionnaire, des éléments qui lui ont été cédés ».

butions dont dépend le cédant, faisant valoir l'absence de dette fiscale dans le chef de ce dernier (article 442bis, § 3 du CIR/92).

L'attestation n'est délivrée que si le cédant n'est effectivement redevable d'aucune somme au receveur, que ce soit à titre d'impôt, de précompte ou d'accessoires divers (amendes, intérêts, etc). Elle est valable un mois.

Dans la pratique, la demande de délivrance du certificat est généralement formulée avant la signature de la convention de cession ou lors de ladite signature, mais en ce cas, il est prudent de conclure celle-ci sous la condition suspensive de la délivrance de l'attestation.

Si celle-ci est refusée, la cession peut néanmoins intervenir, mais le prix de cession doit être versé à l'administration fiscale à concurrence des sommes dues en principal, intérêts et accessoires. De la sorte, le cessionnaire n'encourt aucun risque.

6.- Soulignons ou rappelons, à toute fin, qu'un mécanisme parfaitement identique existe en matière de dettes TVA (article 93undecies B du Code TVA)⁷.

Les développements qui précèdent sont donc transposables à la matière de la taxe sur la valeur ajoutée.

III. Responsabilité solidaire en cas de défaut de paiement du précompte professionnel ou de la TVA

7.- L'article 442quater du CIR/92 instaure un régime de responsabilité solidaire des dirigeants – de droit ou de fait – d'une société ou d'une grande ASBL ou fondation, qui néglige, de manière répétée, le paiement du précompte professionnel au profit du Trésor public.

La loi établit une présomption (réfragable) de faute dans les chefs des dirigeants chargés de la gestion journalière⁸, lorsque :

- pour un redevable trimestriel du précompte, le défaut de paiement correspond au moins à deux dettes échues au cours d'une période d'un an ;

- pour un redevable mensuel du précompte, le défaut de paiement correspond au moins à trois dettes échues au cours d'une période d'un an.

8.- La responsabilité solidaire ne porte que sur la dette de précompte, en principal et intérêts et ne s'étend donc pas aux éventuelles amendes ou accroissements.

Préalablement à l'action judiciaire permettant à l'administration de se prévaloir, à l'encontre des dirigeants, de la responsabilité solidaire prévue par la loi, le receveur doit leur adresser une mise en demeure de remédier au manquement ou de démontrer que le manquement leur est étranger.

Un délai d'un mois doit être accordé aux dirigeants concernés pour y réserver suite.

9.- La responsabilité solidaire ne peut être invoquée par l'Etat, lorsque le non-paiement résulte de difficultés financières qui ont entraîné la faillite, la dissolution ou la réorganisation judiciaire de la société.

Cette exception est régulièrement invoquée par les dirigeants poursuivis par le receveur, mais il faut bien admettre qu'elle est rarement accueillie par la jurisprudence⁹. La jurisprudence se fonde, généralement, sur la seule préexistence du défaut de paiement pour considérer qu'il est étranger à la faillite, à la dissolution ou à la réorganisation judiciaire. Nous ne soutenons guère ce raisonnement, mais force est de reconnaître qu'il est régulièrement retenu en pratique.

Soulignons, en outre, que l'absence de présomption de faute sur pied de l'article 442quater du CIR/92, en cas de faillite, dissolution ou réorganisation judiciaire, n'empêche pas l'administration fiscale de pouvoir entamer des poursuites contre les dirigeants sur base de l'article 1382 du Code civil, si elle estime qu'ils ont commis une faute dans le cadre de leur mandat. Dans ce cas, il lui revient d'établir l'existence d'une faute et d'un dommage, ainsi que d'un lien de causalité entre ceux-ci.

10.- La loi prévoit un régime similaire en matière de TVA (article 93undecies C du CTVA). La présomption de faute est applicable en cas de défaut de paiement répété, c'est-à-dire :

⁷ Il existe, d'ailleurs, des règles similaires en matière sociale (article 16ter, § 3, de l'arrêté royal n°38 du 27 juillet 1967 pour les cotisations sociales d'indépendants et article 41quinquies de la loi du 27 juin 1969 relative aux cotisations sociales des travailleurs salariés).

⁸ La responsabilité solidaire peut, en outre, être étendue aux autres dirigeants en cas de manquement ayant participé à la faute.

⁹ J. Van Dyck, Non-paiement répété de la TVA : quand la présomption de faute est écartée, *Fiscologue*, n° 1468 du 18 mars 2016, p. 7 ; voy. pour une décision favorable aux dirigeants, en matière de responsabilité solidaire à l'égard de l'administration de la TVA, l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 février 2016 commenté dans ladite publication.

- pour un assujetti soumis au régime de déclaration trimestrielle, le non-paiement d'au moins deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an ;
- pour un assujetti soumis au régime de déclaration mensuelle, le non-paiement d'au moins trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an.

Comme en matière de précompte professionnel, la responsabilité solidaire ne joue en principe pas lorsque le non-paiement est dû à des difficultés financières qui ont conduit à une faillite, une dissolution ou une réorganisation judiciaire, mais la jurisprudence en la matière est rarement favorable aux dirigeants concernés.

IV. Responsabilité solidaire du cocontractant

11.- En matière d'impôt sur le revenu, la loi prévoit un régime de responsabilité solidaire pour les dettes fiscales des entrepreneurs, dans certains domaines d'activité (travaux immobiliers, découpe de viande, sécurité et gardiennage)¹⁰.

La responsabilité solidaire est limitée à 35% des dettes fiscales (en ce compris tous leurs accessoires : accroissements, intérêts, frais) existant au moment de la conclusion du contrat ou survenant en cours d'exécution de celui-ci.

Elle vise non seulement les commettants (en ce compris les personnes physiques), pour les dettes fiscales des entrepreneurs avec lesquels ils s'engagent, mais aussi les entrepreneurs eux-mêmes, dans leurs relations avec leurs sous-traitants.

12.- Pour échapper à la responsabilité solidaire, le commettant ou l'entrepreneur – selon le cas – doit consulter la base de données établie par l'Etat belge¹¹ et, s'il apparaît de cette consultation l'existence d'une dette fiscale et que la facture présentée est au moins d'un montant de 7.143 €, le cocontractant peut demander à l'entrepreneur ou au sous-traitant d'établir une attestation établissant le montant de l'impôt dû.

Si l'attestation est délivrée, la retenue peut être limitée au montant de la dette fiscale.

Si l'attestation demandée n'est pas délivrée ou si la facture est d'un montant inférieur à 7.143 €, la retenue

s'opère d'office et correspond à 15% du montant de la facture ; le montant retenu doit être payé au Trésor par le cocontractant.

13.- En matière de TVA, il existe également divers cas de figure où le paiement de la TVA (et des accessoires) peut être réclamé au cocontractant de l'assujetti.

C'est notamment le cas :

- lorsque la facture délivrée par l'assujetti est incomplète ou contient des mentions incorrectes, ou lorsqu'aucune facture n'a pas été délivrée alors que la loi impose sa délivrance ; cette solidarité – qui touche les clients de l'assujetti ou les fournisseurs, en cas de report de paiement – ne joue toutefois pas lorsque le cocontractant établit avoir payé la TVA à l'assujetti concerné (article 51bis, § 1^{er}, 1^o et 2^o et article 51bis, § 2 du CTVA)¹² ;
- lorsque la facture délivrée par l'assujetti ne mentionne pas le montant de la TVA due ou lorsque ce montant est incorrect ; la solidarité – qui vise les cocontractants de l'assujetti concerné – ne joue toutefois pas s'il est établi que le cocontractant a payé le montant exact de TVA à l'assujetti concerné (article 51bis, § 1^{er}, 3^o et article 51bis, § 2 du CTVA) ;
- lorsqu'en cas d'opération « en chaîne », entre assujettis, un défaut de paiement de la TVA survient et que les autres assujettis impliqués dans la chaîne, au moment où ils ont effectué leur opération, savaient ou devaient savoir que le non-paiement de la taxe, dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans l'intention d'éluider la taxe (article 51bis, § 4 du CTVA) ; le but est de lutter contre les carrousels TVA, en rendant solidairement responsables du paiement de la TVA, tous les assujettis impliqués dans la suite d'opérations, pour autant que l'administration prouve qu'ils savaient (ou auraient dû savoir, dans les circonstances concrètes de l'espèce) que la TVA ne serait pas, *in fine*, payée à l'Etat¹³.

¹⁰ Un mécanisme similaire existe pour les dettes sociales, où l'obligation de retenue s'élève à 35% du montant de la facture.

¹¹ <https://eservices.minfin.fgov.be/portal/fr/public/citizen/services/attests>

¹² Cette preuve était parfois difficile à rapporter, en cas de paiement par chèques : comment, en effet, vérifier dans ce cas si le chèque n'a pas été endossé et si le bénéficiaire effectif du paiement était bien l'assujetti émetteur de la facture ?

¹³ Dans certains secteurs particuliers, comme l'informatique ou la vente de GSM, certains assujettis ont proposé à la vente des articles à des prix manifestement inférieurs aux prix de marché à certains revendeurs ; ces derniers devaient se douter, dans ces circonstances, que ces prix bas cachaient une fraude à la TVA, à laquelle ils ont prêté leur concours, même sans en retirer aucun avantage (voy. Cass. 18 juin 2009, www.juridat.be).

V. Responsabilité solidaire en cas de cession d'actions ou parts d'une société de liquidités

14.- En cas de cession d'actions ou parts d'une société dont l'actif est composé d'au moins 75% de liquidités (valeurs disponibles, créances, immobilisations financières, etc)¹⁴, une responsabilité solidaire peut être mise en œuvre à l'égard des cédants pour les dettes fiscales de la société cédée, pour autant que les cédants détiennent – directement ou indirectement – au moins 33% des titres de la société concernée et qu'ils cèdent au moins 75% de leur participation au cours d'une période d'un an.

Cette responsabilité solidaire est instaurée par l'article 442ter du CIR/92; elle a pour objectif de lutter contre une fraude largement répandue, consistant à réaliser d'importantes plus-values lors de cessions d'actifs, puis à céder la société gorgée de liquidités à un tiers qui s'occupe de vider celle-ci, sans payer l'impôt dû sur les plus-values.

L'administration éprouvait quelques difficultés à contrer cette fraude sur base des dispositions légales ordinaires (notamment, l'article 90, 1° du CIR/92, qui vise la taxation des opérations sortant de la gestion normale du patrimoine privé), de sorte que le législateur est venu à son secours.

15.- La responsabilité solidaire opère « *de plein droit* »; il ne s'agit donc pas d'une responsabilité à base de faute, qu'elle soit fondée sur une présomption légale ou non.

Elle concerne non seulement les impôts et accessoires (accroissements, etc) dus pour l'année au cours de laquelle intervient la cession, mais également les impôts et accessoires des trois derniers exercices avant ladite cession¹⁵.

Dès lors que la responsabilité solidaire pèse sur les cédants (censés connaître l'ampleur des dettes fiscales de la société cédée), il n'est pas prévu de mécanisme de publi-

cité ou d'opposabilité similaire à celui prévu par l'article 442bis du CIR/92.

16.- Les cédants d'une société répondant aux critères visés à l'article 442ter du CIR/92 sont donc bien inspirés de veiller à liquider le passif fiscal existant avant la cession et, le cas échéant, à inclure dans la convention de cession les clauses utiles permettant d'engager, au besoin, la responsabilité des cessionnaires – même si, à l'égard du Trésor public, seuls les cédants demeurent redevables de l'impôt.

VI. Conclusion

17.- L'intention de l'Etat belge, lors de l'élaboration des différents régimes de responsabilité solidaire évoqués dans la présente contribution, était clairement d'augmenter à peu de frais le nombre de redevables de l'impôt, afin d'en améliorer les chances de recouvrement effectif.

Il est dommage que l'ensemble manque un peu de cohérence, puisque l'on constate une multitude de normes différentes, dont les règles d'application diffèrent aussi bien quant à l'identité des personnes visées, à la portée de la responsabilité solidaire qu'à la possibilité d'échapper ou non à la sanction de la responsabilité solidaire.

Par ailleurs, certains des mécanismes instaurés par le législateur paraissent particulièrement sévères, principalement lorsqu'ils s'appliquent à des tiers dont il est quasiment certain qu'ils ne profitent pas du défaut de paiement du redevable originaire.

18.- La responsabilité professionnelle d'un certain nombre d'intermédiaires (comptables et experts-comptables, réviseurs, avocats) pourrait d'ailleurs être recherchée par celui qui se voit contraint de payer un impôt qui n'est pas initialement le sien, notamment lorsque certaines démarches préalables ne lui ont pas été conseillées par les professionnels dont il s'est entouré.

Olivier ROBIJNS

Avocat au Barreau de Liège - Spécialiste en droit fiscal et
en droit des sociétés
Cabinet d'avocats HERVE

¹⁴ Soulignons que la plupart des sociétés holding répondent à ces critères, de sorte que leur cession implique le risque de voir cette responsabilité solidaire s'appliquer aux cédants.

¹⁵ En cas de plus-value réalisée au plus tard lors de la cession et pour laquelle un emploi est prévu, la responsabilité solidaire est étendue à l'impôt se rapportant à ladite plus-value.