# Cour de cassation: Arrêt du 30 avril 2009 (Belgique). RG F.07.0087.F

* Date : 30-04-2009
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20090430-1
* Numéro de rôle : F.07.0087.F

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N°F.07.0087.F

HIRAKO, société de droit suisse dont le siège est établi à Genève (Suisse), rue Kléberg, 6,

demanderesse en cassation,

ayant pour conseil Maître Alain G. Van Damme, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Woluwe-Saint-Lambert, boulevard Brandt Whitlock, 106, où il est fait élection de domicile,

contre

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Antoine De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 8 juin 2007 par la cour d'appel de Bruxelles.

Le président de section Paul Mathieu a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Le moyen de cassation

La demanderesse présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- articles 5 et 7 de la convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;

- article 1er de la loi du 2 septembre 1980 portant approbation de la convention signée à Berne le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;

- article 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ;

- article 140, §2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (devenu depuis lors l'article 228 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt décide de rejeter le recours de la demanderesse, et ce, par les motifs suivants :

« 2. Le taxateur a imposé à l'exercice 1992 la totalité du loyer perçu anticipativement pour 30 ans de location et a admis au titre d'amortissement de l'immeuble le taux de 3 p.c. (tel que déclaré) de 26.535.210 francs, étant la valeur de l'immeuble (hors celle du terrain et des frais y afférents).

La [demanderesse] défend devant la cour [d'appel] son droit au fractionnement du loyer perçu anticipativement sur toute la durée du bail et ne soutient plus dans le cadre de la taxation en une seule fois, à la date de la perception, son droit d'imputer le montant total de l'amortissement de l'immeuble au titre de prix de revient.

3. Il est constant que, selon la commission des normes comptables, en Belgique, dans le cas d'un contrat à prestations échelonnées, où le prix est fréquemment payé en début de contrat, la prise en résultat (en produits en l'espèce) doit être rattachée à l'exercice au cours duquel les prestations sont effectivement opérées et non à l'exercice au cours duquel la facturation ou le paiement a été opéré (article 19, alinéa 4, de l'arrêté royal du 18 octobre 1976).

Le schéma des comptes annuels annexé à l'arrêté royal comporte au passif un poste 'comptes de régularisation' où seront inscrits notamment les produits à reporter, c'est-à-dire les produits de biens perçus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur qui sont à rattacher à un exercice ultérieur.

Sur le plan du droit comptable belge, la règle de la répartition s'impose à l'entreprise qui perçoit des loyers anticipés.

4. Il est acquis également, suivant l'enseignement de la Cour de cassation (voyez notamment Cass., 20 février 1997, R.G.F., 1997, 203), que le bénéfice fiscal des entreprises soumises à l'impôt des sociétés en Belgique est, sauf dérogation expresse de la loi fiscale, déterminé selon les règles du droit comptable.

La Cour de cassation (20 février 1997, J.D.F., 1997, 38) a rejeté un pourvoi contre un arrêt de la cour d'appel appliquant le droit comptable pour décider que des loyers perçus d'avance par une société et se rattachant à un exercice ultérieur ne peuvent être pris en résultat de l'exercice au cours duquel le paiement a eu lieu mais doivent être inclus dans le bénéfice de l'exercice auquel ils se rattachent.

5. Il apparaît cependant que la société de droit suisse, au vu de son objet social décrit plus haut, disposait bien d'une installation fixe en Belgique de caractère productif au sens de l'article 140, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (228 du Code des impôts sur les revenus 1992), par le seul fait d'être propriétaire d'un bien immeuble situé en Belgique et de le donner en location (Cass., 21 mai 1982, Pas., 1982, I, 1103).

La [demanderesse] était dès lors, en principe, soumise aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et avait l'obligation de tenir une comptabilité pour les opérations réalisées en Belgique, ce qu'elle n'a pas fait.

6. A défaut d'avoir tenu cette comptabilité et, dès lors, d'avoir respecté la comptabilisation préconisée pour le loyer anticipé litigieux, la [demanderesse] ne peut pas se prévaloir d'une écriture comptable de régularisation qu'elle n'a pas passée pour obtenir une taxation sur un loyer fractionné.

Elle reste également en défaut de démontrer que le même type de comptabilisation était autorisé et a bien eu lieu en Suisse : est insuffisante, à cet égard, la lettre de 1996 de son bureau fiduciaire, signée par le comptable H. Hess (mais aussi gérant de la [demanderesse] suivant la procuration donnée à son mandataire en Belgique), non appuyée par aucun justificatif, et qui ne permet aucune certitude sur la comptabilisation réalisée effectivement en Suisse pour l'exercice litigieux.

La [demanderesse] prétend seulement, à l'audience, ne pas pouvoir déposer ses bilans, sans produire la législation suisse à cet égard, pas plus que la loi comptable suisse et reproche à tort à l'administration de n'avoir pas vérifié en Suisse sa comptabilité alors qu'il lui appartenait de la produire puisqu'elle entend s'en prévaloir à défaut d'avoir respecté ses obligations comptables en Belgique.

Au vu de ses obligations comptables non respectées, il apparaît également que l'amortissement de 3 p.c. qui a été admis pour cet immeuble d'habitation est normal (et correspond du reste au taux déclaré, sur un montant rectifié qui n'est plus discuté) et a été fixé conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 [44 du Code des impôts sur les revenus (1964)].

Enfin, la référence au commentaire administratif relatif à la déclaration des revenus immobiliers par les personnes physiques, habitantes du royaume, n'apparaît pas adéquate dans le cas d'espèce, s'agissant d'une société commerciale non-résidente devant déclarer à l'impôt des non-résidents sociétés des bénéfices issus de la location d'un immeuble situé en Belgique. La lettre qualifiée d'accord n'a d'ailleurs pas été retrouvée dans le dossier administratif déposé.

Le recours n'est pas fondé ».

Griefs

Première branche

L'article 7 de la convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'elle a été approuvée par la loi du 2 septembre 1980, dispose comme suit :

« § 1er. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

§ 2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et agissant en toute indépendance.

(...)

§ 4. a) A défaut de comptabilité régulière ou d'autres éléments probants permettant de déterminer le montant des bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant, qui est imputable à son établissement stable situé dans l'autre Etat, l'impôt peut notamment être établi dans cet autre Etat conformément à sa propre législation, compte tenu des bénéfices normaux d'entreprises analogues du même Etat, se livrant à la même activité ou à des activités analogues dans des conditions identiques ou analogues ».

La notion d' « établissement stable » permet de rendre applicables les dispositions de l'Etat contractant où cet établissement est situé, même si l'entreprise est située sur le territoire de l'autre Etat contractant.

L'article 5 de la convention précitée définit cette notion dans les termes suivants :

« § 1er. Au sens de la présente convention, l'expression 'établissement stable' désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

§ 2. L'expression 'établissement stable' comprend notamment :

a) un siège de direction,

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier et

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

§ 6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ».

La qualité d' « établissement stable », au sens de l'article 5, précité, conduit à devoir appliquer aux revenus générés par ses activités le droit de l'Etat contractant où il est situé (article 7 de la convention).

En l'occurrence, en supposant que la demanderesse puisse être considérée comme un « établissement stable », au sens des dispositions précitées, il s'imposerait d'appliquer le droit belge en vue de déterminer le régime juridique auquel ses revenus sont soumis en termes de soumission à l'impôt des sociétés.

Parmi les dispositions du droit belge ainsi rendues applicables figure l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. Cet article dispose, en son alinéa 2, que

« Les personnes physiques, qui n'ont pas leur domicile en Belgique, les entreprises de droit étranger visées aux 2°, 3° et 4° de l'alinéa 1er ainsi que les groupements européens d'intérêt économique ayant leur siège à l'étranger ne sont soumis aux dispositions du présent chapitre qu'en ce qui concerne les succursales et sièges d'opération qu'ils ont établis en Belgique. L'ensemble de leurs succursales et sièges d'opérations dans le pays est considéré comme une entreprise. Les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ces sièges et succursales sont conservés en Belgique ».

La circonstance qu'une entreprise d'un Etat contractant dispose d'un établissement stable situé dans l'autre Etat contractant permet-il d'inférer que cette entreprise y disposerait ipso facto d'une succursale ou d'un siège d'opération ?

L'arrêt énonce que « la [demanderesse], au vu de son objet social décrit plus haut, disposait bien d'une installation fixe en Belgique de caractère productif, au sens de l'article 140, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (228 du Code des impôts sur les revenus 1992), par le seul fait d'être propriétaire d'un bien immeuble situé en Belgique et de le donner en location ». La cour [d'appel] en a déduit ce qui suit : « La [demanderesse] était dès lors, en principe, soumise aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et avait l'obligation de tenir une comptabilité pour les opérations réalisées en Belgique, ce qu'elle n'a pas fait ». C'est en considération de cette conséquence que la cour [d'appel] a conclu qu' « à défaut d'avoir tenu cette comptabilité et, dès lors, d'avoir respecté la comptabilisation préconisée pour le loyer anticipé litigieux, la [demanderesse] ne peut pas se prévaloir d'une écriture comptable de régularisation qu'elle n'a pas passée pour obtenir une taxation sur un loyer fractionné ».

Or, l'article 1er, alinéa 2, de la loi du 17 juillet 1975 précitée ne fait pas de la disposition d'une installation fixe en Belgique, au sens de l'article 140,

§ 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (228 du Code des impôts sur les revenus 1992), le critère permettant de rendre applicable à une entreprise de droit étranger - au sens de l'article 1er, alinéa 1er, 2°, 3° et 4°, de la loi du 17 juillet 1975 précitée - les dispositions du chapitre dans lequel vient s'insérer cet article 1er.

En outre, il n'était pas juridiquement admissible d'opérer, ne fût-ce qu'implicitement, une assimilation entre les notions d' « établissement fixe » et de « succursales et sièges d'opération ». En effet, ces derniers ne peuvent être qualifiés de tels que s'ils remplissent les trois conditions - ce qui les distingue des établissements fixes ou même des établissements stables, notions à portée plus large - suivantes :

1° une société étrangère a un siège d'opérations en Belgique quand elle accomplit régulièrement des actes entrant dans le cadre de son activité commerciale ;

2° qu'elle y est représentée par un mandataire capable de l'engager vis-à-vis des tiers ; les pouvoirs qu'elle donne à ce mandataire peuvent être plus ou moins étendus ;

3° en outre, la société étrangère doit avoir, sur le territoire belge, un représentant avec lequel les tiers traitent directement et non un simple intermédiaire à l'aide duquel ils traitent à l'étranger avec la société elle-même (Cass., 18 décembre 1941, Pas., 1941, I , 467).

En raisonnant comme elle l'a fait, la cour d'appel de Bruxelles n'a pas vérifié que ces trois critères étaient simultanément réunis. Elle a considéré, à tort, que le fait de disposer d'un établissement fixe en Belgique, au sens de l'article 140, § 2 , 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 228 du Code des impôts sur les revenus 1992), suffisait à rendre applicable à la demanderesse les dispositions du chapitre dans lequel s'insère l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975.

La cour [d'appel] a ainsi méconnu les articles 5 et 7 de la convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que la loi belge approuvant cette convention, car elle a fait application à la demanderesse d'un régime légal auquel ces articles ne la destinaient pas.

La cour [d'appel] a également méconnu l'article 140, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (article 228 du Code des impôts sur les revenus 1992) car, contrairement à ce qu'a affirmé la cour [d'appel], cet article n'a pas pour conséquence de soumettre les entreprises étrangères disposant d'un établissement fixe sur le territoire belge aux dispositions du chapitre dans lequel s'insère l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975.

Enfin, la cour [d'appel] a aussi méconnu l'article 1er, alinéa 2, de la loi du 17 juillet 1975 en faisant application, à la demanderesse, de l'ensemble des dispositions du chapitre dans lequel s'insère cet article 1er, sans avoir vérifié, au préalable, que la demanderesse disposait bien d'une succursale ou d'un siège d'opérations situé sur le territoire belge.

L'arrêt n'est donc pas légalement justifié et viole, partant, les dispositions précitées.

Seconde branche

L'arrêt justifie également le rejet du recours introduit par la demanderesse par les motifs suivants :

« [La demanderesse] reste également en défaut de démontrer que le même type de comptabilisation était autorisé et a bien eu lieu en Suisse : est insuffisante à cet égard, la lettre de 1996 de son bureau fiduciaire, signée par le comptable H. H. (mais aussi gérant de la [demanderesse] suivant la procuration donnée à son mandataire en Belgique), non appuyée par aucun justificatif et qui ne permet aucune certitude sur la comptabilisation réalisée effectivement en Suisse pour l'exercice litigieux.

La [demanderesse] prétend seulement, à l'audience, ne pas pouvoir déposer ses bilans, sans produire la législation suisse à cet égard, pas plus que la loi comptable suisse, et reproche à tort à l'administration de n'avoir pas vérifié en Suisse sa comptabilité alors qu'il lui appartenait de la produire puisqu'elle entend s'en prévaloir à défaut d'avoir respecté ses obligations comptables en Belgique ».

[L'arrêt] justifie l'obligation, pour la demanderesse, de tenir une comptabilité respectueuse des dispositions de la loi du 17 juillet 1975, et le rejet de sa comptabilité simplifiée, non seulement par le fait que la demanderesse dispose d'un établissement fixe en Belgique, mais aussi par le fait qu'elle reste en défaut de démontrer qu'en Suisse, le même type de comptabilisation que celle utilisée par elle en Belgique était autorisé et que cette comptabilisation y a bien eu lieu.

Ce faisant, la cour d'appel a énoncé deux conditions qui ne figurent nulle part dans l'ordonnancement juridique, étant qu'une entreprise établie en Suisse pourrait, en ce qui concerne ses établissements stables situés en Belgique, valablement recourir au mode de comptabilisation qui a été utilisé par la demanderesse pour peu qu'elle établisse, d'une part, que ce mode est autorisé en Suisse et, d'autre part, qu'il y a bien été recouru.

Or, ces deux conditions ne figurent ni aux articles 5 et 7 de la convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'elle a été approuvée par la loi belge du 2 septembre 1980, ni à l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

En constatant que la demanderesse ne prouvait pas la réunion de ces conditions et en rejetant, en conséquence, sa comptabilité, l'arrêt n'est pas légalement justifié et viole les dispositions des articles 5 et 7 de la convention du 28 août 1978, ainsi que celles de l'article 1er de la loi du 17 juillet 1975.

III. La décision de la Cour

Quant à la première branche :

L'arrêt constate que la demanderesse, société de droit suisse, a, par un acte notarié du 18 juin 1991, donné à bail une villa qu'elle avait acquise en vue de sa location, que le loyer a été fixé au montant forfaitaire de quinze millions de francs, que la demanderesse a immédiatement reçu, et que l'administration fiscale entend taxer intégralement ce montant comme un revenu de l'année 1991.

En vertu de l'article 1er, alinéa 2, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, les entreprises de droit étranger, notamment les sociétés commerciales ou à forme commerciale, ne sont soumises aux dispositions du chapitre premier de la loi qu'en ce qui concerne les succursales et sièges d'opération qu'elles ont établis en Belgique.

Pour qu'une société étrangère ait en Belgique une succursale ou un siège d'opération, il est nécessaire qu'elle y accomplisse régulièrement des actes rentrant dans le cadre de son activité sociale et qu'elle y soit représentée par un mandataire capable de l'engager envers les tiers.

L'arrêt énonce que la demanderesse « disposait bien d'une installation fixe en Belgique de caractère productif au sens de l'article 140, § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (228 du Code des impôts sur les revenus 1992), par le seul fait d'être propriétaire d'un bien immeuble situé en Belgique et de le donner en location », mais ne constate pas que l'établissement dont ladite demanderesse disposait en Belgique réunissait les conditions précitées.

En considérant que la demanderesse était soumise, pour le motif qu'il énonce, aux dispositions de la loi précitée et « avait l'obligation de tenir une comptabilité pour les opérations réalisées en Belgique, ce qu'elle n'a pas fait », et qu' « à défaut d'avoir tenu cette comptabilité et, dès lors, d'avoir respecté la comptabilisation préconisée pour le loyer anticipé litigieux, la [demanderesse] ne peut pas se prévaloir d'une écriture comptable de régularisation qu'elle n'a pas passée pour obtenir une taxation sur un loyer fractionné », l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision que la somme reçue par la demanderesse au titre du loyer payé par anticipation doit être tenue pour un revenu imposable de l'année de sa perception.

Dans cette mesure, le moyen, en cette branche, est fondé.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Liège.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Paul Mathieu, les conseillers Didier Batselé, Daniel Plas, Sylviane Velu et Gustave Steffens, et prononcé en audience publique du trente avril deux mille neuf par le président de section Paul Mathieu, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.

M-J. Massart G. Steffens S. Velu

D. Plas D. Batselé P. Mathieu