



|  |
|--|
| Numéro d'ordre : 905                             |
| Date du prononcé :<br><b>Arrêt du 04-12-2020</b> |
| Numéro du rôle :<br><b>2019/RG/541</b>           |
| Numéro du répertoire :<br><b>2020/ 6567</b>      |
| <b>NON ENREGISTRABLE</b>                         |

# Cour d'appel Liège

## Arrêt

de la NEUVIEME D chambre civile

### Expédition(s) délivrée(s) à :

|            |            |            |
|------------|------------|------------|
| Huissier : | Huissier : | Huissier : |
| Avocat :   | Avocat :   | Avocat :   |
| Partie :   | Partie :   | Partie :   |
| Liège, le  | Liège, le  | Liège, le  |
| Coût :     | Coût :     | Coût :     |
| CIV :      | CIV :      | CIV :      |

### A destination du Receveur :

|                   |
|-------------------|
| Présenté le       |
| Non enregistrable |

|                                    |
|------------------------------------|
| <b>CURIA GREFFE<br/>Luxembourg</b> |
| Entrée 28. 01. 2021                |

COVER 01-00001833053-0001-0012-01-01-1



**EN CAUSE DE :**

1. **PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE**, BCE 0403.919.678, dont le siège social est établi à 4630 SOUMAGNE, avenue de la Résistance, 284, partie appelante,

représentée par Maître DESTREE Philippe, avocat à 4870 TROOZ, rue Rondfontaine 29

**CONTRE :**

1. **ETAT BELGE**, Directeur du Centre PME LIEGE-EXPERTISE, dont les bureaux sont sis à 4000 LIEGE, rue de Fragnée, 2 bte 73, partie intimée,

représenté par Mme GHYSENS Nancy, fonctionnaire d'administration fiscale,

---

Vu les feuilles d'audience des 3 juin 2019, 6 novembre 2020 et de ce jour

---

**APRÈS EN AVOIR DÉLIBÉRÉ :**

Vu le dossier de procédure en forme régulière et notamment :

- le jugement du Tribunal de première instance de Liège du 25 octobre 2018 ;
- la requête d'appel de la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » reçue au greffe de la Cour le 7 mai 2019 ;
- les conclusions et les dossiers des parties.

L'appel a été introduit dans les formes et délai légaux, sa recevabilité n'est pas contestée et il n'existe aucun moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par la Cour.



Il est par conséquent recevable.

La présente décision est fondée sur les éléments de fait et de droit développés ci-après.

Les faits et l'objet du litige

1. Le litige concerne des cotisations distinctes à l'impôt des sociétés enrôlées pour les exercices 2011 à 2013 à charge de la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE », respectivement sous les articles n°520.821, 520.831 et 520.841<sup>1</sup>.
2. La S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » est active dans le commerce de produits pharmaceutiques.

Il n'est pas contesté qu'elle a contractuellement confié à la S.A.R.L. de droit luxembourgeois « LAD » la mission d'effectuer des tournées de transport de médicaments<sup>2</sup>.

3. Le 9 mai 2014, l'administration fiscale a obtenu l'autorisation de prendre connaissance et copie d'un dossier répressif ouvert à charge, notamment, du gérant de cette dernière société<sup>3</sup>.

L'examen de celui-ci a fait apparaître que la S.A.R.L. « LAD » avait facturé à la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » au cours des années 2010, 2011 et 2012 des frais de tournée s'élevant respectivement à 20.846,20 €, 22.788,88 € et 16.723,44 €.

Ce dossier pénal a conduit à des poursuites à l'encontre de la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » qui a été acquittée par jugement du Tribunal correctionnel de Liège du 28 février 2019.

Cette décision, revêtue de l'autorité de la chose jugée et qui est devenue définitive, précise, concernant les factures relatives aux prestations exécutées par la S.A.R.L. LAD au bénéfice de la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE », qu'*aucun élément du dossier n'établit (...) que les prestations mentionnées ne correspondaient pas à la réalité, que le prix indiqué ne correspondait pas au prix réellement payé ou que la SARL LAD n'avait aucune existence (...)*<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Pièces n°IV/5 à 6, IV/18 à 19, et IV/23 à 24 du dossier de l'ETAT BELGE

<sup>2</sup> Pièces n°VII/16 du dossier de l'ETAT BELGE

<sup>3</sup> Pièce n°VII/9 du dossier de l'ETAT BELGE

<sup>4</sup> Pièce n°12 du dossier de l'appelante



4. Toutefois, au niveau fiscal, les dépenses en cause sont visées à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R. 92) ce qui oblige leur débiteur à établir et transmettre à l'administration fiscale des fiches et un relevé récapitulatif, faute de quoi elles ne sont pas considérées comme des charges déductibles et peuvent donner lieu à l'enrôlement d'une cotisation distincte à l'impôt des sociétés, conformément à l'article 219 du C.I.R. 92.

La S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » n'ayant pas établi de fiches individuelles (281.50) et de relevés récapitulatifs relatifs à ces dépenses, l'administration fiscale lui a adressé un avis de rectification le 20 août 2015 l'informant de son intention de soumettre les sommes en question à la cotisation distincte<sup>5</sup>.

En absence de réponse à cet avis, l'administration a procédé à une notification d'imposition d'office le 6 octobre 2015.

La société contribuable a fait valoir en réponse à cette notification qu'elle avait réalisé les opérations de bonne foi en contrepartie de prestations réellement effectuées et que dans la mesure où le bénéficiaire était une société luxembourgeoise soumise à une comptabilité obligatoire, il n'y avait pas lieu d'établir des fiches 281.50.

Par décision de taxation du 23 novembre 2015, l'administration a maintenu sa position en précisant que *la motivation des rectifications envisagées ne repose pas sur le fait que les opérations n'auraient pas été réalisées de bonne foi ou que les prestations en contrepartie n'auraient pas été réellement réalisées* mais sur le fait que *LA SAUVEGARDE n'a pas établi les fiches individuelles 281.50 relatives aux sommes versées à la sarl L.A.D. et qu'elle n'a pas non plus établi que le montant des dépenses, visées à l'article 57, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par ce dernier*<sup>6</sup>.

Les cotisations ont par conséquent été enrôlées le 24 novembre 2015 conformément aux bases notifiées.

5. La S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » a introduit une réclamation le 26 mai 2016 qui a été déclarée recevable mais non fondée

<sup>5</sup> Pièces IV/25 à 30 du dossier de l'ETAT BELGE

<sup>6</sup> Pièces IV/50 à 52 du dossier de l'ETAT BELGE



par décision rendue le 7 novembre 2016 par le fonctionnaire délégué par le Conseiller général du Service Public Fédéral Finances.

6. Elle a ensuite porté la contestation devant le Tribunal de première instance de Liège par requête du 30 janvier 2017.

Par jugement du 25 octobre 2018, ce dernier a dit la requête recevable mais non fondée et a condamné la requérante aux dépens liquidés à zéro euro.

7. La S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » a interjeté appel le 7 mai 2019.

Elle demande à la Cour d'annuler et/ou de dégrever les cotisations litigieuses.

Elle demande, au besoin, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

Elle demande également d'annuler et/ou de dégrever les cotisations distinctes au motif qu'il s'agit de sanctions disproportionnées, voire en application de l'article 219 alinéa 7 du C.I.R. 92.

Elle demande enfin de condamner l'ETAT BELGE à lui restituer, avec les intérêts légaux, toutes sommes indûment perçues du chef des cotisations annulées et/ou dégrevées ainsi qu'aux dépens liquidés à 3.600 €.

8. L'ETAT BELGE conclut quant à lui à la confirmation des cotisations et du jugement entrepris et demande la condamnation de l'appelante aux dépens des deux instances.

#### Discussion

#### **Législation nationale applicable et tolérance administrative**

9. En vertu de l'article 57,1° du C.I.R. 92, *les dépenses ci-après ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi : 1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels*



*imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3° ; (...).*

10. L'article 219 du C.I.R. 92, tel qu'applicable à tous les litiges non définitivement clôturés le 29 décembre 2014, prévoit que :

*« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'articles 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°.*

*Cette cotisation est égale à 100 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et avantages financiers est une personne morale ou que les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité, comme prévu à l'alinéa 4, auxquels cas le taux est fixé à 50 p.c.*

*(...)*

*Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire.*

*Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, n'est pas compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire, la cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition concerné. »*

11. Toutefois, il est établi que cette disposition n'est pas appliquée dans certains cas par l'administration fiscale.



Cette tolérance résulte des travaux préparatoires de la loi, des réponses du Ministre des Finances à des questions parlementaires ainsi que de circulaires et du Commentaire administratif.

Ainsi, en réponse à une question parlementaire, le Ministre a déclaré :

*« Ainsi qu'il a été précisé en commission des Finances du Sénat lors de la discussion préliminaire de l'article 13 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 (voir Sénat, session 1979-1980, rapport Com. Fin., Doc. 483/9, p. 34) l'obligation d'établir des fiches individuelles ne concerne que les sommes payées :*

*- soit à des personnes qui ne sont pas soumises à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ;  
- soit à des personnes visées par cette même loi mais qui, en vertu du Code TVA, sont dispensées de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent.*

*Il en résulte que les honoraires payés à des sociétés soumises à la loi du 17 juillet 1975 précitée et qui ne sont pas dispensées de délivrer des factures ne doivent pas faire l'objet de fiches individuelles 281.50.<sup>7</sup>»*

Cette position est confirmée par le numéro 57/62 du Commentaire administratif qui indique que :

*« Lors de la discussion en Commission des Finances du Sénat (voir Sénat, Session 1979-1980, Rapp. Comm. Fin., Doc. 483/9, p. 34), le Ministre des Finances a été amené à préciser que l'exigence de la production des fiches individuelles et des relevés récapitulatifs ne concerne que des sommes payées :*

*-soit à des personnes qui ne sont pas soumises à la L 17.7.1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (R 1399) ;  
-soit à des personnes visées par cette même loi mais qui, en vertu du Code TVA, sont dispensées de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent<sup>8</sup>. »*

12. Cette tolérance ne s'applique par contre pas en cas de paiement effectué au profit d'un non-résident du Royaume n'y disposant pas d'un établissement stable.

<sup>7</sup> Question n°52 du sénateur Maes dd. 08.05.1992, publiée sur le site Internet du SPF Finances : <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet#!/>

<sup>8</sup> Egalement publié sur le site Internet du SPF Finances



Ainsi, à la question parlementaire suivante du 22 octobre 2014 :

*« L'obligation d'établir des fiches pour les montants payés aux personnes physiques et morales soumises à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises qui, en vertu du Code de la TVA, sont tenues de délivrer des factures pour les prestations effectuées fait l'objet d'une tolérance administrative.*

*Selon un jugement du 1<sup>er</sup> avril 2011 du tribunal de première instance d'Anvers et un arrêt du 23 octobre 2012 de la cour d'appel d'Anvers, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions et avantages de toute nature constituant des revenus professionnels imposables ou non en Belgique pour leurs bénéficiaires établis à l'étranger doivent être justifiés par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif.*

*1. Partagez-vous l'opinion selon laquelle, les non-résidents sans établissement en Belgique n'étant pas soumis à la loi belge sur la comptabilité, ils ne peuvent bénéficier de cette tolérance administrative pour les commissions, courtages, etc. qui leur sont alloués ?*

*2. La charge administrative supplémentaire découlant de l'article 57, 1<sup>o</sup>, CIR 1992 ne constitue-t-elle pas un élément dissuasif pour l'acquisition de services auprès de bénéficiaires établis à l'étranger ?*

*3. Considérant que l'obligation "administrative" précitée ne s'étend pas aux engagements contractés auprès de prestataires de services établis en Belgique, la limitation de cette tolérance administrative aux bénéficiaires établis en Belgique n'est-elle pas contraire à la libre circulation européenne des services ?*

*4. L'harmonisation du droit comptable et de la législation relative à la TVA étant acquise à l'échelon européen, la limitation de la tolérance administrative aux bénéficiaires établis en Belgique est-elle justifiable du point de vue du droit européen ?*

*5. Est-il possible de défendre la limitation de la tolérance administrative lorsque le bénéficiaire établi dans un autre État membre de l'Union européenne est obligé de tenir une comptabilité et de délivrer une facture conforme aux dispositions en matière de TVA et de mentionner la plupart des services dans un relevé intracommunautaire ?*





6. *Compte tenu de la libre circulation des services et de la directive relative à l'assistance administrative 2011/61/UE, cette différence de traitement est-elle défendable ?*

7. *Quelles mesures comptez-vous prendre pour abolir cette restriction à la libre circulation des services ? » ;*

le Ministre des Finances a répondu que :

*« 1. Vu l'importance de l'établissement des fiches 281.50 dans le cadre de l'échange d'informations sur base de conventions préventives de la double imposition et dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale, je me rallie à ce qui est prescrit au n°5 de la circulaire administrative Ci.RH.243/581.810 du 19 février 2009, à savoir que les contribuables qui attribuent des commissions, courtages, honoraires, etc. à des non-résidents sans établissement en Belgique, doivent en principe toujours en mentionner le montant sur des fiches individuelles 281.50 et un relevé récapitulatif 325.50.*

*2. Les dispositions de l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 existent déjà depuis très longtemps et n'ont, jusqu'à présent, pas donné lieu à des plaintes en ce qui concerne les charges administratives supplémentaires.*

*3 à 7. Mon administration examine actuellement dans quelle mesure la tolérance administrative doit être réexaminée dans le contexte d'un possible obstacle à la libre circulation des services et à la directive européenne relative à l'échange d'informations<sup>9</sup>.»*

#### **Question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne**

13. Les sommes qui ont été payées par la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » à la S.A.R.L. « LAD » n'ont pas donné lieu à l'établissement de fiches individuelles et de relevés récapitulatifs, de sorte que l'article 219 du C.I.R. 92 précité est en principe applicable.

14. Conformément à la tolérance administrative exposée ci-avant, il n'est toutefois pas contesté que si la S.A.R.L. « LAD » avait été une société résidente, ou avait disposé d'un établissement en Belgique impliquant son

<sup>9</sup> Question parlementaire n°8 de Madame Veerle Wouters du 22.10.2014 Chambre, *Questions et Réponses*, 2014-2015, QRVA 54/003 du 08.12.2014, p. 168, également accessible sur le site Internet du SPF Finances



assujettissement à la législation comptable belge, le paiement de ses factures par la S.C.R.L. « PHARMACIE POPULAIRE – LA SAUVEGARDE » n'aurait entraîné aucune obligation dans le chef de cette dernière d'établir les fiches individuelles et relevés récapitulatifs nécessaires pour éviter l'application de la cotisation distincte prévue à l'article 219 du C.I.R. 92.

15. L'article 56 du T.F.U.E dispose que les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.
16. Ainsi, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, l'article 56 du T.F.U.E. impose la suppression de toute restriction à la libre prestation des services imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie<sup>10</sup>.
17. Constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté<sup>11</sup>.
18. En outre, selon une jurisprudence constante, l'article 56 du T.F.U.E. confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services<sup>12</sup>.
19. Or, il apparaît en l'espèce que, par la combinaison de l'article 219 du C.I.R. 92 et de la tolérance évoquée ci-dessus, l'obligation d'établir des fiches individuelles et un relevé récapitulatif pour éviter l'application de la cotisation prévue par cette disposition s'impose aux destinataires des services fournis par des sociétés non résidentes, et implique une charge administrative supplémentaire dans leur chef qui n'est pas exigée des destinataires des mêmes services fournis par un prestataire résident soumis à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Par conséquent, une telle obligation pourrait être susceptible de rendre les services transfrontaliers moins attrayants pour leurs destinataires que les services fournis par des prestataires de services résidents et dissuader

<sup>10</sup> voir arrêts Commission/Allemagne, 205/84, EU:C:1986:463, point 25; Commission/Italie, EU:C:1991:78, point 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 31, et X, EU:C:2012:635, point 21

<sup>11</sup> voir arrêt X, EU:C:2012:635, point 22 et jurisprudence citée

<sup>12</sup> voir, notamment, arrêts Luisi et Carbone, 286/82 et 26/83, EU:C:1984:35, point 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 32, ainsi que X, C-498/10, EU:C:2012:635, point 23



ainsi lesdits destinataires de faire appel à des prestataires de services résidents d'autres États membres<sup>13</sup>.

Cette situation pourrait ainsi être qualifiée de restriction à la libre prestation des services, en principe interdite par l'article 56 du T.F.U.E. et ce d'autant que, selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à une liberté fondamentale est prohibée par le Traité<sup>14</sup>.

20. Afin de déterminer s'il y a restriction à la libre prestation des services, et si le cas échéant celle-ci peut être justifiée par une raison d'intérêt général, il y a lieu de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne, en application de l'article 267 du T.F.U.E., la question préjudicielle figurant dans le dispositif de la présente décision portant sur l'interprétation de l'article 56 du Traité.

#### PAR CES MOTIFS

Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935, la Cour, statuant contradictoirement,

RECOIT l'appel.

avant de statuer quant au fond, pose la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation, ou à une pratique nationale, en vertu de laquelle les sociétés établies dans un premier État membre recourant à des services de sociétés établies dans un second État membre sont obligées, afin d'éviter l'établissement d'une cotisation à l'impôt des sociétés égale à 100 p.c. ou à 50 p.c. des sommes facturées par ces dernières, d'établir et de transmettre à l'administration fiscale des fiches et relevés récapitulatifs relatifs à ces dépenses alors que, si elles ont recours aux services de sociétés résidentes, elles ne sont pas astreintes à une telle obligation afin d'éviter l'établissement de ladite cotisation ?

<sup>13</sup> voir, en ce sens, arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, point 33; Commission/Belgique, C 433/04, EU:C:2006:702, points 30 à 32, et X, EU:C:2012:635, point 28

<sup>14</sup> arrêts Commission/France, C-34/98, EU:C:2000:84, point 49 ; X, EU:C:2012:635, point 30 et Strojírny Prostějov, a.s. et ACO Industries Tábor s.r.o., EU:C:2014:2011, point 42



RESERVE à statuer pour le surplus dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice et renvoie la cause au rôle.

Ainsi jugé et délibéré par la NEUVIEME chambre (D) de la cour d'appel de Liège, où siégeait le conseiller f.f. de président Simon CLAISSE comme juge unique et prononcé en audience publique du 4 décembre 2020 par le conseiller f.f. de président Simon CLAISSE; avec l'assistance du greffier Olivier TOUSSAINT.



S. CLAISSE



O. TOUSSAINT



Copie conforme

art. 721,7 C.J.

Exempt du droit de greffe - art. 280,2° C.Enr.

Liège, le 19-01-2021



  
LE CONSEILLER

  
LE GREFFIER