



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 104 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2018 - info@idefisc.be

### Editorial

## GDPR : un système à la mesure du fisc !

Chacun de nous a reçu des dizaines de mails provenant de différentes sociétés, à propos de l'application de la directive européenne en matière de protection des données. De très nombreuses obligations s'imposent à toutes les sociétés qui possèdent des données informatisées sur leurs clients, et ce sous peine de sanctions dissuasives.

La logique voudrait évidemment que ce régime s'applique également aux autorités publiques, et en particulier à l'administration fiscale, qui possède les banques de données certainement les plus volumineuses, et les plus intrusives de toutes pour la vie privée des personnes.

Et c'est effectivement le cas, puisque le fisc, lui aussi, est soumis à ce régime. Mais, suivant d'ailleurs des législations antérieures, parfois annulées par la Cour constitutionnelle, le législateur lui a accordé un régime de faveur.

En d'autres termes, nous sommes « bien » protégés contre les sociétés privées à qui nous avons volontairement fourni des données et qui n'ont aucun pouvoir sur nous, mais nous le sommes moins bien envers le fisc, qui collecte des données privées sans notre

consentement et qui dispose de pouvoirs redoutables.

A titre d'exemple, le fisc n'est pas tenu de fournir toutes les informations à propos des données qu'il possède sur un contribuable, même lorsque celui-ci le demande. Il dispose en effet du droit de refuser celles-ci, par dérogation au régime normal et au principe constitutionnel de l'accès aux documents administratifs, lorsque cela pourrait nuire à un contrôle en préparation ou en cours.

De même, le fisc ne devra pas prévenir les contribuables lorsqu'il reçoit des informations de la part de tiers.

Bref, le GDPR s'appliquera à l'administration fiscale, sauf lorsque les informations qui devraient être communiquées sont réellement utiles aux contribuables ...

Cela peut paraître n'être qu'une question de procédure, mais cela montre un véritable problème quant à la manière dont le gouvernement comprend les droits de l'homme.

Dans leur conception classique, ceux-ci sont la protection des individus face aux autorités. Ils con-

stituent un absolu, que celles-ci doivent respecter sans aucune réserve. L'Etat doit s'organiser pour exécuter ses missions en respectant les droits des personnes.

Actuellement, l'on voit le pouvoir politique, les administrations, et même beaucoup de décisions judiciaires partir d'une approche beaucoup plus réductrice des droits de l'homme. Selon cette conception, il faut en permanence effectuer une comparaison entre l'importance de la protection de ceux-ci et celle de la mission dite d'intérêt public des autorités. Cela revient à dire que les « droits » n'en sont plus, et qu'ils doivent être adaptés en fonction des nécessités prétendues des autorités publiques. Cela permet évidemment toutes les dérives et peut convenir à n'importe quel régime, démocratique ou non.

C'est pourquoi de telles mesures sont importantes et dangereuses, comme le sont certaines décisions de jurisprudence issues manifestement de la même doctrine qui aboutit à réduire les droits de l'homme à très peu de chose.



Thierry AF SCHRIFT

## Les coups de griffe de l'ours

### Le cadastre des fortunes est là

Pendant des années, les représentants du parti du premier ministre actuel déclaraient qu'au nom du respect de la vie privée, ils n'accepteraient jamais un cadastre des fortunes en Belgique.

Ils avaient bien raison de défendre ainsi la vie privée des citoyens.

Mais aujourd'hui ils ont tort, parce qu'ils ont fait le contraire de ce qu'ils avaient promis. L'ensemble des mesures entrées en vigueur au cours des dernières années (quasi suppression du secret bancaire belge, échange automatique d'informations avec les pays étrangers, registre des bénéficiaires économiques) permet pratiquement à l'administration fiscale de tout savoir sur le patrimoine de chacun. Son rôle est certes d'être informé sur les revenus, mais non sur les patrimoines qui, aujourd'hui du moins, ne sont pas taxés annuellement.

Le pire est sans doute le registre des bénéficiaires économiques de toutes les sociétés et associations. Ce registre contiendra le nom de la ou des personnes qui contrôlent effectivement toutes les sociétés belges, ainsi que les associations, les fondations et les trusts.

Or, non seulement l'administration fiscale aura accès à ces données, mais il en sera de même de n'importe qui.

Dans le cas de l'administration fiscale, on peut admettre que ces données sont utiles à l'exercice de sa mission, même s'il faut s'interroger sur la proportionnalité entre l'objectif poursuivi et l'information de masse ainsi disponible. Mais dans le cas de l'ensemble de la population, on voit mal en quoi cela constituerait une nécessité que de lui permettre d'avoir ainsi accès aux informations sur la totalité des sociétés concernées.

Certes, ces mesures ont une origine européenne, mais le gouvernement belge n'a rien fait pour s'y opposer.

## Sommaire

GDPR : un système à la mesure du fisc !	1
Nouvelles obligations des sociétés de droit commun	4
Future réforme des régimes matrimoniaux, contrats d'assurance-vie et droits de succession : une belle avancée	5
Intérêts notionnels : de nouvelles mesures anti-abus	7
Qui doit prouver que l'impôt est dû sur des revenus qui viennent de l'étranger ?	8
La disposition anti-abus appliquée dans les faits à une opération de réduction de capital	10
Pertes en cas de travail au Luxembourg et en Belgique : le contribuable peut imputer sur le revenu belge ultérieur, même en l'absence de réclamation antérieure	12
Réduction de la pression fiscale sur les donations immobilières en Wallonie	14

## Nouvelles obligations des sociétés de droit commun

La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, qui contient quelques 260 articles, apporte un bon nombre de modifications aux règles légales relatives aux entreprises au sens strict du terme. Mais elle étend en outre la notion d'entreprise en y englobant dorénavant les sociétés de droit commun, requalifiées en même temps de « sociétés simples ».

Ces sociétés, qui ne disposent pas de la personnalité juridique, sont fréquemment utilisées dans le cadre de schéma de transmission du patrimoine familial, en raison de leur simplicité et de leur souplesse.

En assimilant la société de droit commun (ou société simple) à une entreprise, le législateur oblige dorénavant les fondateurs de ce type de structure à procéder à l'inscription de la société à la Banque Carrefour des Entreprises (BCE), comme toute société pourvue de la personnalité juridique. La nouvelle loi les oblige en outre à tenir une comptabilité annuelle.

L'inscription obligatoire à la BCE sera en principe d'application à

partir du 1<sup>er</sup> novembre 2018, date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi (sauf si le Roi, comme il y est autorisé, avance cette date). Cela signifie que les sociétés simples constituées à partir de cette dernière date devront, à l'instar des sociétés commerciales, s'inscrire à la BCE avant le commencement de leurs activités. En ce qui concerne les sociétés de droit commun existantes et ayant débuté leurs activités avant le 1<sup>er</sup> novembre 2018, elles disposent d'un délai supplémentaire de six mois, de sorte qu'elles devront obligatoirement s'inscrire à la BCE pour la fin avril 2019 au plus tard.

Quant à la soumission prochaine des organisations dépourvues de la personnalité juridique à « l'obligation comptable », il en résulte que les sociétés de droit commun seront en principe obligées de tenir une comptabilité en partie double. Toutefois, les sociétés de droit commun dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 500.000 EUR pourront se contenter de tenir une comptabilité simplifiée (journal des achats, journal des ventes, journal financier et inventaire). La plupart des sociétés de droit commun ayant pour but la mise en commun et la gestion d'un patrimoine familial, il est rare qu'elles réalisent un chiffre d'affaires important, de sorte qu'elles échapperont en principe à la tenue d'une comptabilité en partie double.

L'« obligation comptable » s'impose immédiatement à toute société simple constituée à partir du 1<sup>er</sup> novembre 2018.

Pour les sociétés de droit commun existantes avant cette date, les comptes annuels ne seront obligatoires qu'« à partir du premier exercice complet qui débute après l'expiration d'un délai de six

“

*Pour les sociétés de droit commun existantes avant le 1<sup>er</sup> novembre 2018, les comptes annuels ne seront obligatoires qu'« à partir du premier exercice complet qui débute après l'expiration d'un délai de six mois à compter de l'entrée en vigueur de la (...) loi », c'est-à-dire, pour les sociétés dont l'exercice correspond à l'année civile, à partir de l'exercice comptable 2020.*

*On le voit, la rage législative actuelle touche même les structures traditionnellement les moins réglementées, comme les anciennes sociétés civiles, devenues, il y a moins de vingt ans, les sociétés de droit commun, et aujourd'hui les sociétés simples.*

”

*mois à compter de l'entrée en vigueur de la (...) loi », c'est-à-dire, pour les sociétés dont l'exercice correspond à l'année civile, à partir de l'exercice comptable 2020.*

On le voit, la rage législative actuelle touche même les structures traditionnellement les moins réglementées, comme les anciennes sociétés civiles, devenues, il y a moins de vingt ans, les sociétés de droit commun, et aujourd'hui les sociétés simples.



Martin VAN BEIRS

## **Future réforme des régimes matrimoniaux, contrats d'assurance-vie et droits de succession : une belle avancée**

Chacun sait à présent que la réforme du droit civil successoral, qui entrera en vigueur en septembre 2018, aura des implications sur les structurations fiscales du patrimoine.

Tel est le cas également de la modification annoncée du Code civil en matière de droits des régimes matrimoniaux.

C'était l'occasion, pour le législateur, de trancher une controverse de plus de 30 ans sur le traitement fiscal de certains contrats d'assurance-vie conclus entre époux.

Actuellement, le texte est encore en projet, mais il faut saluer le choix opéré par ce projet, qui est celui favorable aux contribuables, soutenu par le Service des décisions anticipées en matière fiscale depuis des années, contre l'avis de l'administration centrale fédérale.

La clarification vise les conséquences fiscales du décès du

conjoint du preneur d'assurance, lorsqu'ils ont été mariés en régime de communauté, et que le décès de ce conjoint n'entraîne aucune exigibilité de la prestation d'assurance (et donc aucune liquidation du contrat ni attribution de sommes au bénéfice du survivant).

Le Code civil dispose que les droits résultant d'une assurance-vie, souscrite par le bénéficiaire lui-même et acquis par lui au décès de son conjoint, sont propres (et non communs), sans préjudice de l'octroi d'une récompense au patrimoine commun en cas de liquidation du régime, si le contrat d'assurance a été financé avec des fonds communs.

La loi sur le contrat d'assurance prévoit que les sommes qui reviennent à un conjoint commun en biens en vertu d'un contrat d'assurance-vie lui restent propres, même si les primes ont été financées par la communauté. Une récompense n'est due à la communauté que si les primes excèdent les capacités normales de celle-ci.

On le voit, ces deux articles sont donc en partie contradictoires, mais ils ont pour point commun de décider que les droits résultant d'un contrat d'assurance-vie restent propres au conjoint survivant, même s'il est marié en régime de communauté. La conséquence fiscale de cela est que le conjoint survivant qui bénéficie

d'un contrat d'assurance-vie qu'il a lui-même souscrit, n'est pas redevable de droits de succession, même si les primes ont été versées au moyen du patrimoine commun. Quant à la récompense, qui vient accroître l'actif successoral, elle n'est pas passible de droits de succession, en cas de présence d'enfants communs.

Par la suite, en 1999, ces articles de la loi sur le contrat d'assurance ont été déclarés inconstitutionnels, mais pour une hypothèse différente. Cela a néanmoins ajouté au trouble de la contradiction entre deux normes de niveau hiérarchiquement équivalent.

La doctrine et la jurisprudence administrative se sont ensuite divisées sur le traitement fiscal à réserver à ces contrats, avec la rarissime particularité que les services centraux de l'administration fiscale et le service des décisions anticipées en matière fiscale se sont retrouvés dans des camps opposés.

La première thèse, soutenue par l'administration fiscale, conduisait à une taxation aux droits de succession dans le chef du conjoint survivant, même s'il ne recevait aucune somme au jour du décès ; la seconde, soutenue par le SDA, conduisait à une absence de taxation au moment du décès.

Il était impératif que le législateur intervienne. Ce qu'il est donc sur le point de faire, mani-

festement en adoptant la thèse soutenue par le SDA, en modifiant les textes pour permettre expressément et sans discussion l'absence d'imposition de la valeur du contrat d'assurance-vie au moment du décès du conjoint commun en biens, si le couple a des enfants communs.

En Flandre, la législation a déjà été adaptée au mois de décembre 2016, pour entraîner une taxation, en cas de décès du conjoint commun en biens, dans le chef du conjoint survivant, au fur et à mesure des prélèvements que celui-ci réaliserait sur le contrat, et au plus tard au moment de la liquidation de celui-ci.

Mais ce faisant, le législateur flamand a laissé de côté une contradiction manifeste entre deux textes, négligeant de prendre en compte le fait qu'en présence d'enfants communs les récompenses dues au patrimoine commun doivent être exonérées de droits de succession ; cette exonération était impossible à appliquer en pratique, en présence de cette législation modifiée.

Dans la foulée, le législateur fédéral envisage de régler également la question des contrats d'assurance au dernier mourant, conclus en co-souscription par des conjoints communs en biens : autre clarification tout à bien bienvenue, qui rejoint, dans les principes applicables, celle évoquée ci-dessus. En pré-

sence d'une cession de droits réciproques au premier décès, et d'enfants communs, le conjoint survivant pourra bénéficier, cette fois-ci sur la base d'un texte légal explicite, d'une exonération des droits de succession.

En revanche, le législateur considérera que le survivant acquiert dans ce cas la valeur de rachat du contrat au titre de bien propre, suite au décès de son conjoint. Ce qui signifie également que dans le cadre d'un contrat conclu en co-souscription par deux conjoints communs en biens, mais qui n'ont pas d'enfants communs, les droits de succession pourront toujours être dus, dans le nouveau régime, sur la moitié de la valeur du contrat, au jour du premier décès.

Ceci ne modifie toutefois en rien ce qui a été déjà commenté à de nombreuses reprises dans ces colonnes, au sujet des contrats conclus en co-souscription par des conjoints qui sont mariés sous d'autres régimes matrimoniaux que le régime de la communauté, et où des exonérations totales de droits de succession sont et restent possibles, en fonction de la structuration du contrat.

Cette initiative législative, dans un paysage plus que conflictuel, est évidemment très intéressante, non seulement en Région de Bruxelles-capitale et en Région wallonne, mais également en Région flamande, puisque le

“

*Cette initiative législative, dans un paysage plus que conflictuel, est évidemment très intéressante, non seulement en Région de Bruxelles-capitale et en Région wallonne, mais également en Région flamande, puisque le droit des régimes matrimoniaux est une matière fédérale et que le législateur fiscal flamand va devoir composer avec cette modification du socle de base de la législation civile applicable dans la régulation des droits entre parties.*

droit des régimes matrimoniaux est une matière fédérale et que le législateur fiscal flamand va devoir composer avec cette modification du socle de base de la législation civile applicable dans la régulation des droits entre parties.



Séverine SEGIER

## Intérêts notionnels : de nouvelles mesures anti-abus

Un projet de loi “portant des dispositions diverses en matière d’impôts sur les revenus” a été récemment adopté à la Chambre et est soumis à la sanction royale à l’heure où nous écrivons ces lignes.

Parmi les nouvelles mesures votées, une disposition anti-abus est instaurée en vue de lutter contre les « *double dips* » (doubles déductions) en matière d’intérêts notionnels.

En vue d’éviter le “*double dip*”, l’apport en capital n’est pas pris en considération pour la base de calcul de la déduction pour capital à risque de la société bénéficiaire de l’apport, lorsque la société qui apporte le capital a conclu pour ce faire un prêt et en déduit les intérêts comme frais.

L’objectif est d’éviter qu’une double déduction ait lieu : d’un côté dans le chef de la société qui apporte le capital, sous la forme d’une déduction des intérêts sur le prêt contracté; de l’autre, dans le chef de la société dont le capital est augmenté, sous la forme de la déduction pour capital à risque.

Dans le cas de cascade de sociétés au sein d’un groupe, l’apport de capital financé indirectement

via un prêt par une société du groupe plus haut dans la chaîne ne sera pas pris en considération pour la base de calcul de la déduction pour capital à risque.

“

*L’objectif est d’éviter qu’une double déduction ait lieu : d’un côté dans le chef de la société qui apporte le capital, sous la forme d’une déduction des intérêts sur le prêt contracté; de l’autre, dans le chef de la société dont le capital est augmenté, sous la forme de la déduction pour capital à risque.*

*L’article 205ter, § 2, CIR 92, est par ailleurs complété par deux mesures anti-abus spécifiques qui excluent respectivement de la base de calcul de la déduction pour capital à risque les créances sur et l’apport en capital par un contribuable non-résident, ou un établissement étranger qui est établi dans un pays qui ne pratique pas l’échange d’informations avec la Belgique, à moins que la société puisse démontrer que les opérations répondent à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.*

”

L’article 205ter, § 2, CIR 92, est par ailleurs complété par deux mesures anti-abus spécifiques qui excluent respectivement de la base de calcul de la déduction

pour capital à risque les créances sur et l'apport en capital par un contribuable non-résident, ou un établissement étranger qui est établi dans un pays qui ne pratique pas l'échange d'informations avec la Belgique, à moins que la société puisse démontrer que les opérations répondent à des besoins légitimes de caractère économique ou financier.

Le fait de ne pas recevoir d'informations venant du pays où le non-résident ou l'établissement étranger est établi rend difficile l'application de la mesure anti-abus générale visée à l'article 344, CIR 92, ce qui justifie selon l'exposé des motifs que des mesures anti-abus spécifiques soient édictées en la matière.

Les nouvelles mesures seront applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2018, étant précisé que les modifications apportées à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017 resteront sans effet.



Pascale HAUTFENNE

## Qui doit prouver que l'impôt est dû sur des revenus qui viennent de l'étranger ?

Nous sommes souvent confrontés, dans notre pratique, à la controverse suivante : un résident belge travaille à l'étranger et est rémunéré, pour ce travail, par une entreprise étrangère : selon l'Administration fiscale, tous les revenus « mondiaux » que recueille un résident belge sont, par principe, taxables en Belgique, sauf à ce dernier à démontrer que ces revenus seraient « exonérés » de l'impôt belge, par exemple en vertu d'une disposition d'une convention préventive de double imposition (CPDI). Cette position de principe est affirmée par le Fisc dans de nombreux litiges, administratifs ou judiciaires, et soutenue par une argumentation présentée comme étant imparable car reposant d'une part sur une disposition du CIR92 (l'article 5 : « *les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger* »), d'autre part sur une circulaire administrative du 25 mai 2005, affirmant, de façon péremptoire : « *l'Etat de résidence du bénéficiaire d'un revenu d'emploi a toujours*

*le droit d'imposer tous les revenus d'emploi recueillis par son résident. Toutefois, si ce résident établit que, conformément à l'article 15 d'une CPDI, tout ou partie de ses revenus sont imposables dans un État partenaire où l'emploi est exercé, l'État de résidence doit éliminer la double imposition selon les modalités prévues à l'article 23 de cette CPDI* ».

Ce raisonnement est complètement inexact, pour les raisons que nous allons tenter de synthétiser ici et que nous nous devons, en tant que juristes, de rappeler encore et toujours, dans chacun de ces litiges où la question se pose.

Certes, l'article 5 précité du CIR92 dispose que nous sommes en principe taxés en Belgique sur tous les revenus (imposables) que nous recueillons, qu'ils viennent de Belgique ou d'ailleurs. Mais cette règle de base de notre Code fiscal ne permet nullement d'en déduire, comme le fait le Fisc, que l'État belge pourrait donc se contenter d'invoquer cette disposition pour justifier son pouvoir de taxer, et que ce serait ensuite au contribuable d'apporter la preuve contraire, c'est-à-dire la preuve d'une éventuelle « *cause d'exonération* », par exemple parce qu'il existerait une CPDI prévoyant que telle ou telle catégorie de revenus n'est pas taxable en Belgique.

En prévoyant que les résidents belges sont taxés en Belgique sur tous leurs revenus « *imposables* », l'article 5 impose de vérifier d'abord si nous sommes bien en présence de revenus imposables. Notre Code fiscal repose en effet sur un principe fondamental, à savoir que l'État ne peut taxer que ce qui est taxable, c'est-à-dire un revenu qui a été préalablement défini, identifié, comme étant imposable par le législateur. Si aucune disposition légale ne permet de taxer tel revenu, il ne peut pas être taxé.

“

*La méthode juridique ne se fonde pas sur des croyances, des ressentis, des partis pris ou des idéologies. Elle constitue un outil, à manier selon un mode d'emploi que nous devons apprendre et qui permet de cadrer et de sécuriser les relations entre toutes les personnes, physiques ou morales, au rang desquelles se trouvent – aussi – nos États.*

”

Or, qui doit établir que tel revenu est imposable ? Précisément celui qui veut l'imposer, à savoir l'État : c'est donc à l'État d'établir que les conditions de fait et de droit pour imposer un revenu, sont réunies, et non au contribu-

able de démontrer le contraire. Telle est la règle qui résulte – notamment – de ce que l'on appelle « *le droit commun de la preuve* », consacré par les articles 1315 du Code civil (« *celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver* ») et 870 du Code judiciaire (« *chacune des parties a la charge de prouver les faits qu'elle allègue* »), dont l'article 339 du CIR92 est l'illustration en matière fiscale (le Fisc « *prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'il ne les reconnaisse inexacts* »). Même si, techniquement, en termes de procédure judiciaire, c'est le contribuable - qui conteste un impôt enrôlé à sa charge – qui est le « demandeur » (en ce sens que c'est lui qui saisit le tribunal s'il souhaite contester l'impôt), celui qui reste le « demandeur » (au sens de celui qui se prétend créancier et demande à son débiteur de payer sa dette), c'est bien l'État belge. S'il se trouve – « *procéduralement* » - dans la position du « *défendeur* », c'est uniquement en raison de son « *privilège du préalable* » qui lui permet – en raison de sa nature spécifique d'autorité publique, et contrairement à tout autre créancier qui doit obtenir ce titre d'un Juge – de s'auto-délivrer son propre titre de créance (en l'occurrence l'avertissement extrait de rôle). Au sens des règles de preuve citées ci-dessus, il n'en reste pas moins que c'est bien lui qui « *demande* » et qui doit dès lors établir le bien-fondé – en fait

et en droit – de sa demande. En l'occurrence, il doit donc établir que le revenu qu'il entend grever d'impôt est imposable, et ce n'est en rien l'article 5 précité du CIR92 qui l'en dispenserait. Rien ne permet de soutenir le contraire lorsque le revenu provient de l'étranger, et encore moins, lorsqu'il existe une CPDI conclue entre la Belgique et l'État d'où proviendrait ce revenu.

Le principe de base de ces CPDI est en effet de déterminer, par catégorie de revenus, quel est l'État qui a le pouvoir de les imposer (pour éviter que les deux États en question, sur la base des dispositions internes qui leur seraient propres – ne les imposeraient tous les deux, ce qui conduirait à une double imposition, interdite en principe par le droit fiscal). Ainsi, par exemple, si notre article 5 précité prévoit en principe que nous sommes taxables sur tous nos revenus « *mondiaux* », le droit fiscal interne français prévoit quant à lui que toutes les personnes situées hors de France sont taxables sur leurs revenus « *de source française* » (Cf. article 4A du Code Général des Impôts français). Ces deux dispositions – expression du principe de la souveraineté fiscale de chacun des États – conduiraient donc à une double imposition de revenus professionnels qu'un résident belge recueillerait en France. La CPDI belgo-française – qui met bien entendu les deux États co-contractants au même

plan en termes de souveraineté fiscale – va donc déterminer quel est l'État qui aura le pouvoir de taxer. Il ne s'agit donc pas, pour la Belgique, de se contenter d'invoquer son article 5 (auquel cas la France pourrait faire de même avec son article 4A) et de mettre ensuite à charge du contribuable de la preuve d'une cause d'exonération, mais bien d'établir Lui-même la preuve que toutes les conditions légales d'exercice de son pouvoir fiscal sont remplies en l'espèce. En tant que droit international directement applicable, les CPDI ont en effet primauté sur le droit interne, ainsi que le veut notre ordonnancement juridique depuis le célèbre arrêt de la Cour de cassation du 27 mai 1971, dit « *arrêt LE SKI* ».

Nous ne pouvons donc plus nous laisser dire, dans ces innombrables litiges où cette question se pose, qu'en présence d'une CPDI, il suffit au Fisc d'invoquer la règle interne selon laquelle tous les revenus mondiaux d'un résident belge sont par principe taxables en Belgique et que c'est à celui qui entendrait se soustraire à l'impôt, à démontrer l'existence d'une cause d'exonération. Il ne s'agit pas en effet d'invoquer une cause d'exonération mais, bien au contraire, d'établir, qu'il s'agit d'un revenu imposable en Belgique, que ce soit en vertu d'une règle de droit interne, ou en vertu d'une règle de droit international directement applicable (comme

les CPDI). Et ce n'est évidemment pas une circulaire administrative (comme celle que le Fisc invoque à l'appui de sa thèse, cf. supra) – sans valeur juridique – qui permettrait de l'infirmar.

Ces quelques réflexions nous amènent à nous rappeler que, si le droit n'est pas une « *science* », il est néanmoins constitué d'un ensemble de règles élaborées – dans nos sociétés démocratiques du moins – par des organes légiférant habilités à cet effet, qui structurent la pensée, le raisonnement, et qui, au départ d'une situation de fait, nous imposent d'appliquer une méthode proche de la méthode scientifique. En appliquant ces normes aux faits, ce raisonnement permet ensuite de déduire un effet juridique déterminé nécessairement identique pour toutes les personnes se trouvant dans la même situation. Ainsi, la méthode juridique ne se fonde pas sur des croyances, des ressentis, des partis pris ou des idéologies. Elle constitue un outil, à manier selon un mode d'emploi que nous devons apprendre et qui permet de cadrer et de sécuriser les relations entre toutes les personnes, physiques ou morales, au rang desquelles se trouvent – aussi – nos États.



Anne RAYET

## La disposition anti-abus appliquée dans les faits à une opération de réduction de capital

Le Tribunal de première instance de Bruges, dans un jugement du 19 février 2018<sup>1</sup>, a suivi l'administration en décidant que cette dernière avait correctement appliqué l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92 en soutenant que, compte tenu des faits soumis, une opération de réduction de capital devait être considérée comme une distribution de dividendes.

La loi programme du 29 mars 2012 a remplacé dans le C.I.R. 92 la disposition anti-abus générale contenue aux § 1<sup>er</sup> et 2 de l'article 344.

En l'espèce, l'opération soumise à la décision du Tribunal consistait en une constitution d'une holding, en 1999, par apport en nature laquelle a procédé à plusieurs réductions de capital entre 2005 et 2013.

L'administration soutient, dans le cas présent, que la réduction de capital de 5 millions opérée en 2013 doit être considérée comme une distribution de dividende en ce que juste avant cette réduction de capital, la société holding a reçu un dividende à concurrence d'approximativement 5 millions.

Le Tribunal de première instance de Bruges a dès lors confirmé la position soutenue par l'administration au motif que cette succession d'opérations juridiques était contraire à l'objectif de l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R.

En l'espèce, le Tribunal a fait application de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du C.I.R pour considérer qu'il y avait abus fiscal.

Pour que cette disposition soit toutefois applicable, il faut que l'obtention, par le contribuable, de l'avantage fiscal prévu par la disposition soit contraire aux objectifs de ladite disposition [élément matériel] et que la recherche de cet avantage soit le but essentiel de l'opération [élément intentionnel]

A cet égard, le Tribunal de première instance relève que, dans ce contexte, l'opération s'inscrit dans le champ d'application de l'article 18, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92 qui prévoit la taxation à titre de dividende de tous les avantages attribués par une société et des remboursements totaux ou partiels de capital social.<sup>2</sup>

Le Tribunal souligne, en outre, que la société holding s'est placée hors du champ d'application de cette disposition mais volontairement dans le champ de l'exception qui prévoit que les remboursements de capitaux opérés par une décision régulière de l'assemblée générale prise conformément aux

dispositions du Code des sociétés ne doivent pas être compris comme des dividendes.<sup>3</sup>

Eu égard à cette disposition, le Tribunal stipule, en outre, que l'objectif de cette disposition est clair en ce qu'elle prévoit la taxation des remboursements de capitaux à titre de dividendes.

Selon le Tribunal, il n'y a pas lieu d'avoir égard à l'exception qui immunise lesdits remboursements car celle-ci doit dès lors être interprétée restrictivement.

En conséquence, dès lors que le contribuable ne parvient pas à justifier la réduction de capital effectuée pour d'autres motifs que ce seul avantage fiscal, le Tribunal en conclut que la seule intention de la société holding était de distribuer à ses actionnaires le montant des dividendes reçus.

Le Tribunal souligne, en outre que cette opération repose sur une construction artificielle qui ne répond pas à la réalité économique.

La réduction de capital de 5 millions est, donc, selon le Tribunal, imposable à titre d'impôts sur le revenu.

En l'espèce, nous ne pouvons pas souscrire au raisonnement soutenu par le Tribunal.

L'objectif du législateur en adoptant l'article 18 du C.I.R. 92 était,

entre autres d'exonérer les remboursements de capitaux pour autant qu'ils étaient opérés en vertu d'une décision régulière.

Cet objectif ressort clairement du texte.

A défaut, s'il devait être considéré que l'objectif du législateur ne ressortait pas suffisamment clairement de la disposition du fait de l'exception prévue, le Tribunal aurait dû rechercher cette intention dans les travaux préparatoires de la loi, comme cela a été précisé par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2013.<sup>4</sup>

Or, le Juge en l'espèce ne s'est fondé que sur le texte de l'article 18 du C.I.R. pour interpréter l'intention du législateur.

Le Tribunal fonde, en outre, son raisonnement sur la théorie de la réalité économique alors que cette dernière a été condamnée explicitement par un arrêt de la Cour de cassation en ce qu'elle énonce explicitement qu'un tel principe général de droit n'existe pas et que la loi fiscale ne prescrit pas de tenir compte d'une réalité économique qui serait différente de la réalité de ce qui a été convenu sans simulation entre parties et dont elles ont accepté toutes les conséquences – c'est-à-dire d'une réalité économique qui serait différente de la réalité juridique.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> C. const. 30 octobre 2013, n° 141/2013

<sup>3</sup> Cass., 29 janvier 1988, Pas., I, p. 633.

<sup>4</sup> C. const. 30 octobre 2013, n° 141/2013

<sup>5</sup> Cass., 29 janvier 1988, Pas., I, p. 633.

Quant à la réalisation de l'opération par la société holding, l'article 344, § 1<sup>er</sup> dispose, en outre, qu'il « *appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus* ».

“

*Le contribuable doit démontrer que réellement, in concreto, les actes qu'il a accomplis ont été posés pour au moins un motif qui n'est pas de nature fiscale.*

*Or, en l'espèce, le Tribunal a constaté que la société holding n'apportait pas une explication acceptable pour soutenir l'objectif de l'opération.*

*Nous attirons donc l'attention sur l'intérêt de pouvoir justifier l'opération par des motifs économiques et de s'en réserver la preuve pour pouvoir éviter, en toute hypothèse, l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92.*

”

En effet, lorsque l'administration a établi tous les éléments constitutifs de l'abus fiscal, le contribuable pourra éviter l'application de la disposition anti-abus en démontrant que le choix des actes litigieux est aussi justifié par des motifs non fiscaux

Le contribuable doit, par conséquent, démontrer que réellement, in concreto, les actes qu'il a accomplis ont été posés pour au moins un motif qui n'est pas de nature fiscale.

Or, en l'espèce, le Tribunal a constaté que la société holding n'apportait pas une explication acceptable pour soutenir l'objectif de l'opération.

Nous attirons donc l'attention sur l'intérêt de pouvoir justifier l'opération par des motifs économiques et de s'en réserver la preuve pour pouvoir éviter, en toute hypothèse, l'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92.



Dorian VANDENSTEEN

## **Pertes en cas de travail au Luxembourg et en Belgique : le contribuable peut imputer sur le revenu belge ultérieur, même en l'absence de réclamation antérieure**

Un contribuable exerçait à titre principal une activité salariée au Grand-Duché de Luxembourg, et exerçait également une activité complémentaire d'indépendant en Belgique. Cette dernière activité avait généré des pertes professionnelles qui ont été déclarées pour les exercices d'imposition 2010, 2011, 2012 et 2013.

Une perte totale d'un montant de 29.308,49 € fut mentionnée à titre de perte antérieure et dépense déductible pour l'exercice 2014.

L'administration fiscale considérait que les pertes en question avaient déjà été prises en compte et déduites des autres revenus professionnels déclarés lors du calcul des cotisations établies pour les exercices d'imposition antérieurs. En réalité, aucune déduction n'avait été matérialisée puisque le seul revenu imposable, le revenu luxembourgeois, était exonéré par convention. Les

pertes étaient donc « *inutilisées et perdues* » pour le contribuable.

L'Etat faisait valoir que le contribuable aurait dû former une réclamation pour chacune des cotisations antérieures et qu'à défaut, les cotisations étaient devenues définitives. Le contribuable faisait au contraire valoir que dès lors qu'il ne disposait que de revenus professionnels étrangers exonérés, la prise en considération des pertes professionnelles belges n'avait eu aucune influence sur le montant des impositions des exercices 2010 à 2013 et qu'à ce titre, il ne devait pas aller en réclamation.

Le contribuable invoquait une jurisprudence ancienne de la Cour de cassation du 18 juin 1963 dans laquelle la Cour de cassation décidait que « *lorsque les résultats d'un exercice ont donné lieu à une cotisation à l'impôt sur les revenus professionnels, devenue définitive à défaut de réclamation régulière, l'exactitude de ces résultats peut encore être contestée par le contribuable lorsqu'il s'agit d'établir l'impôt afférent à l'exercice suivant et notamment de déduire des revenus de cet exercice, les pertes professionnelles de l'exercice précédent* ».

Le tribunal de Marche-en-Famenne donne raison aux contribuables en raisonnant en deux temps.

Le tribunal va dans un premier temps suivre l'arrêt de cassation de 1963 et confirmer qu'il n'était

pas obligatoire pour le contribuable d'introduire une réclamation contre les cotisations établies pour les années 2010 à 2013.



*Le contribuable se trouvant dans une situation analogue pourra invoquer cette jurisprudence, qui doit être approuvée. Elle rend en effet possible de solliciter l'imputation des pertes accumulées au cours des exercices antérieurs et ce, même si l'administration fiscale estime que l'imputation a été faite automatiquement sur des revenus étrangers qui, en réalité, étaient, en toute hypothèse, exonérés.*

*Il est donc possible d'éviter de « perdre des pertes » antérieures lorsqu'on est en présence de bénéfices étrangers exonérés et de conserver celles-ci pour une imputation ultérieure sur un futur bénéfice (taxable) belge.*



Le tribunal « *considère que la position administrative revient à attendre du contribuable qu'il conteste chaque année une imputation 'fictive' de pertes reportées sur des*

*revenus de source étrangère conventionnellement exonérés, alors qu'il n'y a aucun impôt établi* ».

Le tribunal souligne que la libre circulation des travailleurs et la primauté du droit de l'Union sont en cause dans cette affaire. En l'espèce, attendre du contribuable qu'il conteste préventivement chaque année une imposition « 0,00 » € revient à rendre la législation imprévisible et, partant, à empêcher le contribuable de bénéficier de la protection effective des droits conférés par le droit de l'Union. Le premier moyen du contribuable est donc déclaré fondé.

Dans un second temps, le tribunal déclare fondé le moyen tiré de la double imposition économique.

Le demandeur faisait valoir que l'imputation des pertes professionnelles belges de l'activité indépendante complémentaire du contribuable sur ses revenus étrangers exonérés avait pour effet de créer une double imposition économique incompatible avec le droit européen.

Les pertes professionnelles belges n'ont en effet pas été prises en considération pour la détermination de l'impôt dû au Luxembourg. En Belgique, l'imputation des pertes professionnelles belges sur des revenus étrangers exonérés n'a eu aucun effet sur l'impôt à payer et supprime toute possibilité de déduction future des per-

tes en question sur les revenus belges de travailleur indépendant complémentaire.

En vertu de la libre circulation des travailleurs et de la primauté du droit de l'Union, le tribunal déclare fondée la demande que le montant des pertes reportées des exercices d'imposition 2010 à 2013 puissent être effectivement imputées sur le bénéfice de l'exercice 2014 et les exercices ultérieurs, le cas échéant.

Le contribuable se trouvant dans une situation analogue pourra invoquer cette jurisprudence, qui doit être approuvée. Elle rend en effet possible de solliciter l'imputation des pertes accumulées au cours des exercices antérieurs et ce, même si l'administration fiscale estime que l'imputation a été faite automatiquement sur des revenus étrangers qui, en réalité, étaient, en toute hypothèse, exonérés.

Il est donc possible d'éviter de « perdre des pertes » antérieures lorsqu'on est en présence de bénéfices étrangers exonérés et de conserver celles-ci pour une imputation ultérieure sur un futur bénéfice (taxable) belge.



Pascale HAUTFENNE

## Réduction de la pression fiscale sur les donations immobilières en Wallonie

Le Parlement wallon a adopté en séance plénière, le 18 juillet dernier, un « projet de décret portant des dispositions fiscales diverses » qui prévoit notamment de simplifier le régime fiscal applicable aux donations immobilières et de réduire leur taxation.

Dans la continuité de la réforme fiscale votée en décembre 2017, et en cohérence avec la stratégie fiscale du Gouvernement, ce projet de décret vise à simplifier au maximum les textes légaux, particulièrement en ce qui concerne les donations immobilières. Concrètement, le projet de décret prévoit de réduire le nombre de tranches (qui s'élève actuellement à trente-neuf) à huit et de ne conserver que deux lignes de donations (« en ligne directe en-

tre enfants, époux et cohabitants légaux » et « entre autres personnes »).

Par ailleurs, en ce qui concerne la résidence principale, le projet prévoit de mettre fin au régime actuel relatif à la donation de la « résidence principale ». Actuellement, le régime préférentiel ne s'applique qu'en cas de donation de la pleine propriété du bien. Par conséquent, en cas de donation avec réserve d'usufruit, c'est le taux élevé qui trouve à s'appliquer. Ce système a pour effet pervers d'encourager, pour des raisons de taux plus faibles, les donations en pleine propriété de la résidence principale entraînant ainsi un risque pour le parent de se retrouver mis à la rue par ses enfants. Ce régime sera désormais supprimé au profit du régime général susmentionné.

À l'instar des deux autres régions, les tarifs applicables aux donations immobilières seront désormais calculés comme suit :

Tranche de la donation			Ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux	Entre autres personnes	
De	à inclus	a	b	a	b
EUR	EUR	%	EUR	%	EUR
0,01	150.000	3	-	10	-
150.000,01	250.000	9	4.500	20	15.000
250.000,01	450.000	18	13.500	30	35.000
Au-delà de 450.000,01		27	49.500	40	95.000

A titre de comparaison, prenons les exemples suivants :

1. Mr. X procède à une donation de sa résidence principale sise en région wallonne d'une valeur de 375.000 € à son fils. Actuellement, les droits de donation s'élèvent à 42.500 € en cas de donation de la pleine propriété et à 45.000 € en cas de donation avec réserve d'usufruit. Après la réforme, ces droits s'élèveront à 36.000 € en toute hypothèse.

2. Mr. X procède à une donation d'un immeuble sis en région wallonne d'une valeur de 375.000 € à son fils. Actuellement, les droits de donation s'élèvent à 45.000 €. Après la réforme, ces droits s'élèveront à 36.000 €.

3. Mr. X procède à une donation d'un immeuble sis en région wallonne d'une valeur de 375.000 € à son frère. Actuellement, les droits de donation s'élèvent à 90.000 €. Après la réforme, ces droits s'élèveront à 72.500 €.

Selon le ministre du budget, cette réforme fiscale a pour objectif d'amener des recettes supplémentaires à la région via une augmentation des donations suite à un système simple et transparent, de renforcer l'attractivité fiscale de la région et de faciliter la « mobilité » immobilière inter-régionale. Enfin, ces changements auraient également pour objectif de laisser le libre choix aux contribuables sur le type de droits

“

*Il existe deux façons d'éviter ces droits exorbitants. La première consiste à donner par « tranches » successives, avec un intervalle de trois ans, afin de réduire le montant de la donation et ainsi, de bénéficier du taux avantageux de 3 % (voir de 9 %). La seconde consiste à vendre le bien et à donner le produit de la vente à la personne de votre choix au taux de 0 %, 3,3 % ou 5,5 % selon le cas.*

”

cedés, sans que ce choix ne soit guidé, voire obligé, par des considérations fiscales.

En introduisant une simplification des donations immobilières et une réduction de leur taxation, le gouvernement wallon s'aligne ainsi sur le régime fiscal existant dans les deux autres régions. Si l'on peut, à priori, se réjouir de cette diminution générale de la progressivité de l'impôt, on ne peut que regretter l'absence de diminution réelle des taux applicables aux tranches supérieures. Dès lors que les droits d'enregistrement sont progressifs par « tranche », ils deviennent rapidement exorbitants lorsqu'il s'agit de donner un immeuble dont la valeur excède 450.000 € ou, pire encore, lorsqu'il de donner un immeuble à d'« autres personnes ».

Il existe néanmoins deux façons d'éviter ces droits exorbitants. La première consiste à donner par « tranches » successives, avec un intervalle de trois ans, afin de réduire le montant de la donation et ainsi, de bénéficier du taux avantageux de 3 % (voir de 9 %). La seconde consiste à vendre le bien et à donner le produit de la vente à la personne de votre choix au taux de 0 %, 3,3 % ou 5,5 % selon le cas.



Chloé BINNEMANS

**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de  
Pascale HAUTFENNE  
Rédacteur en chef  
et de

Chloé BINNEMANS  
Anne RAYET  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS  
Dorian VANDENSTEEN

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Décembre 2018

Pour recevoir IDEFISC  
par courrier électronique,  
envoyez votre  
adresse électronique  
à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

Les informations publiées par  
IDEFISC sont données à titre de  
renseignements; il ne s'agit pas de  
consultations juridiques portant sur des  
situations déterminées.

Ce numéro est aussi disponible  
en néerlandais. Si vous souhaitez  
le recevoir, envoyez s'il vous plaît  
un mail à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)