



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 105 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2018 - info@idefisc.be

Editorial

Tout réglementer ?

Le ministre de la justice a fait preuve, depuis son entrée en fonction, d'une volonté de rénover la plupart des Codes importants, en ce compris des chapitres entiers du Code civil. Un Code de droit économique ambitieux a également vu le jour.

Ces efforts peuvent paraître louables dans leur principe, parce que souvent, les textes en question sont très anciens et que le foisonnement de législations disparates, en tout cas dans le domaine économique, les rendait difficiles à lire sans une coordination opportune.

Malheureusement, les textes votés restent entachés d'un défaut qui est hélas constant dans notre législation : l'hyper-réglementation et la multiplicité des sanctions pour des actes de plus en plus nombreux, s'amplifie toujours.

Certaines décisions de justice le reflètent déjà actuellement : le principe suivant lequel « *nul n'est censé ignorer la loi* » est devenu une pure fiction, puisque les mêmes spécialistes doivent souvent recourir à une étude poussée pour retrouver l'existence et connaître la portée de certaines législations qui entrent dans leur domaine de prédilection.

Un nombre sans cesse croissant de dispositions devient parfaitement inapplicable lorsqu'elles excèdent la capacité d'absorption d'un être humain. Cette situation est d'autant plus inacceptable lorsque, comme c'est le cas actuellement, les textes prévoient des sanctions. Des règles fondamentales en droit sont qu'il ne peut y avoir de « *crime sans loi* », ni de « *peine sans loi* ». Ces dispositions deviennent lettre morte lorsque la loi existe certes, mais ne peut être connue en pratique.

Il est dommage que le bel effort de modernisation des Codes ne se soit pas accompagné d'une volonté de réduire le nombre de réglementations prévoyant des peines, d'une manière générale, le nombre d'activités réglementées. Malheureusement, c'est toujours dans le sens inverse que la législateur avance.

C'est d'autant plus dommage que l'effet de réglementation a souvent comme conséquence que les règlements les plus justifiés finissent par être eux-mêmes méconnus et enfreints. Le droit cesse alors d'être « *respecté* », dans tous les sens qu'il faut donner à ce dernier terme.



Thierry AFSCHRIFF



Les coups de griffe de l'ours

La Belgique est devenue le deuxième pays le plus taxé au monde. Jusqu'à présent elle était le troisième de ce triste classement.

Pourtant, son gouvernement ne cesse d'affirmer qu'il réduit l'impôt. La réalité est qu'il ne cesse de dépenser plus et que les impôts ne diminuent pas, alors que même au Danemark ils ont quelque peu baissés.

Cette situation n'est pas explicable par une crise ou des événements exceptionnels. Elle est clairement la conséquence d'un manque de volonté politique de réduire le niveau de taxation, de son caractère manifestement excessif. La réforme de l'impôt des sociétés, par exemple, a été explicitement voulue comme « neutre », ce qui dans le langage gouvernemental, veut dire qu'elle ne pouvait entraîner aucune réduction d'impôt, la diminution des taux étant compensée par la majoration de la base.

Il en est de même du fameux « *tax shift* » à l'impôt des personnes physiques, qui a constitué un simple déplacement, d'ailleurs modeste, de la charge fiscale de certains contribuables vers les autres.

Sur le plan fiscal, la législation qui s'achève n'a donc servi à rien.

Sommaire

Tout réglementer ?	1
Quand y a-t-il réellement une donation taxable, lorsque le « donataire » ne survit pas trois ans au transfert de fonds ?	4
Nouvelles obligations concernant les comptes annuels et les libéralités des associations et des fondations	5
Travailleurs frontaliers : tolérance de 69 jours au lieu de 15 à partir de 2019 ?	6
Pactes successoraux et donations antérieures : pas d'incidence fiscale (Région wallonne)	7
Le fisc s'incline : les « achats scindés » échapperont plus facilement au droit de donation	9
DLU : bientôt possible de récupérer une partie du prélèvement indument réclamé ?	11
Biens immeubles à l'étranger : la Belgique encore une fois condamnée	12
Affaire Proboss : une chère, chère sécurité juridique ?	14

Quand y a-t-il réellement une donation taxable, lorsque le « donataire » ne survit pas trois ans au transfert de fonds ?

Il est de connaissance commune que les sommes qui ont fait l'objet d'une donation doivent être réintégrées dans le patrimoine successoral taxable aux droits de succession, si le donateur défunt n'a pas survécu trois ans à la donation et que celle-ci n'a pas été volontairement présentée à l'enregistrement avant le décès.

Il l'est nettement moins que pour pouvoir appliquer l'article 7 du Code des droits de succession, l'administration ne peut se contenter de prouver l'existence du transfert de fonds, mais doit également apporter une preuve *positive* qu'il s'agit bien d'une donation (avec intention libérale, ou « *animus donandi* »), plutôt que d'un autre transfert causé par une autre motivation que l'intention de gratifier.

Or, on constate fréquemment que dans le cadre du contrôle des déclarations de succession déposées, le receveur compétent pour l'enrôlement des droits de succession a souvent tendance à parcourir les extraits de compte des trois dernières années du défunt,

pour épinglez tous les retraits et tous les transferts de fonds « *non explicités* », et pour demander ensuite aux héritiers de justifier qu'il ne s'agit pas de donations à leur profit (mais, par exemple, de sommes utilisées par le défunt ou pour paiement de ses factures).

A défaut, ces montants seraient censés augmenter la base taxable pour le calcul des droits de succession. On voit ainsi souvent des receveurs solliciter la production de factures au nom du défunt, suffisantes pour couvrir ces transferts.

En réalité, il cette manière de procéder n'est pas légale.

On ne peut que conseiller aux héritiers, confrontés à de telles demandes, d'examiner celles-ci avec le plus grand soin, malgré la situation difficile dans laquelle ils se trouvent probablement à ce moment, ayant perdu un proche : en effet, contrairement à ce que peut laisser penser le courrier du Receveur, ce n'est pas aux héritiers qu'il appartient de justifier que les sommes dont la destination n'est pas déterminée par les extraits de compte, ne seraient pas des donations à leur profit, mais c'est au contraire au Receveur de prouver qu'il existait bien, dans le chef du défunt, une intention libérale à leur profit, lorsque ces sommes leur ont été transférées (ainsi que le fait que ces sommes leur ont bien été attribuées, s'il s'agit de re-

traits d'argent liquide, et non de virements).

A ce titre, on relèvera un arrêt de la Cour d'appel de Mons pour l'instant encore inédit, qui, le 7 juin 2017, a donné une exacte application de ces principes en renvoyant le Bureau des successions de Charleroi à sa copie, étant donné que cette double preuve n'avait pas été apportée à suffisance.

“

Ceux qui ont hébergé un proche à leurs propres frais, et qui ont reçu certaines sommes de la personne hébergée, réfléchiront donc à deux fois avant d'accepter que le fisc qualifie ces sommes de donations taxables : une « donation » consentie en échange d'un hébergement ou de soins, n'est pas une donation au sens juridique de ce terme, et n'est dès lors pas taxable.

”

Pourtant, dans le cas d'espèce tranché par la Cour d'appel, les héritiers s'étaient bel et bien vu transférer différentes sommes par la défunte, mais la Cour a considéré que le fait que la défunte avait logé, tous frais payés, chez les personnes ayant bénéfici-

cié de ces sommes, pendant sept années avant son décès, excluait que l'attribution de ces sommes puisse être considérée comme une donation.

Il s'agissait au contraire, suivant la Cour, d'un acte à titre onéreux dans le chef de la défunte, à savoir de sommes attribuées en rémunération ou à tout le moins en défraiement de prestations d'accueil et d'hébergement, ce qui constituait, pour la défunte, l'exécution d'une obligation civile ou naturelle, et non une libéralité.

A noter également que les héritiers n'ont pas dû prouver qu'il s'agissait bien, en l'espèce, de l'exécution d'une obligation civile ou naturelle ; la preuve de ces éléments de fait (hébergement et soins donnés à la défunte au cours des sept dernières années) a suffi pour que la Cour d'appel considère que faute d'établir à suffisance que les sommes perçues par les héritiers pouvaient être qualifiées de libéralités consenties par la défunte, l'administration fiscale ne pouvait pas invoquer la présomption visée à l'article 7 du Code des droits de succession, qui permet la réintégration dans le patrimoine taxable aux droits de succession, des donations consenties dans les trois ans précédant le décès, lorsqu'elles n'ont pas fait l'objet d'un enregistrement.

Ceux qui ont hébergé un proche à leurs propres frais, et qui

ont reçu certaines sommes de la personne hébergée, réfléchiront donc à deux fois avant d'accepter que le fisc qualifie ces sommes de donations taxables : une « donation » consentie en échange d'un hébergement ou de soins, n'est pas une donation au sens juridique de ce terme, et n'est dès lors pas taxable.



Séverine SEGIER

Nouvelles obligations concernant les comptes annuels et les libéralités des associations et des fondations

Le Conseil des Ministres a approuvé, le 31 août dernier, un avant-projet de loi modifiant le Code des sociétés et des associations et la loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses concernant les libéralités et les comptes annuels d'associations et de fondations.

Cet avant-projet de loi apporte deux modifications essentielles au régime actuellement en vigueur, à savoir d'une part, la généralisation de l'obligation de dépôt des comptes annuels des associations et des fondations, peu importe leur taille et, d'autre part, l'enregistrement obligatoire des libéralités de plus de 3.000 euros.

Selon le communiqué de presse publié le 31 août dernier, ce projet constituerait « *la réponse donnée à la demande du Groupe d'action financière faisant autorité qui a déjà indiqué à plusieurs reprises à la Belgique que la transparence financière devait rapidement être renforcée, afin de mieux pouvoir*

prévenir et lutter contre différentes formes de criminalité, telles que l'escroquerie, le blanchiment et le financement du terrorisme »¹.

1. Généralisation de l'obligation de dépôt des comptes annuels

Jusqu'à présent, seules les « grandes » et « très grandes » associations et fondations doivent établir leurs comptes annuels selon le modèle des comptes annuels abrégé ou complet défini pour les associations et fondations et doivent les déposer auprès de la Banque nationale de Belgique. Les « petites » associations et fondations peuvent, quant à elles, se contenter de tenir une comptabilité simplifiée portant au minimum sur les mouvements des disponibilités en espèces et en comptes, selon un modèle établi par le Roi et déposer leurs comptes annuels au greffe du tribunal de commerce.

L'avant-projet de loi prévoit désormais de généraliser l'obligation de dépôt des comptes annuels des associations et des fondations à la Banque nationale de Belgique, et ce, quelle que soit leur taille.

2. Enregistrement obligatoire des libéralités supérieures à 3.000 €

Les libéralités de plus de 3.000 euros, entrantes et sortantes, directes ou indirectes, de et vers

Cet avant-projet de loi apporte deux modifications essentielles au régime actuellement en vigueur, à savoir d'une part, la généralisation de l'obligation de dépôt des comptes annuels des associations et des fondations, peu importe leur taille et, d'autre part, l'enregistrement obligatoire des libéralités de plus de 3.000 euros.

l'étranger, devront désormais être enregistrées dans un registre des libéralités. L'avant-projet de loi précise toutefois que ce registre ne sera pas rendu public.

L'avant-projet de loi a été transmis pour avis au Conseil d'Etat.

Voilà encore une somme d'informations que l'Etat va pouvoir s'approprier sous le couvert d'un objectif prétendu de « protection contre le terrorisme », prétexte habituellement invoqué afin de renforcer encore davantage le pouvoir de l'Etat.



Chloé BINNEMANS

Travailleurs frontaliers : tolérance de 69 jours au lieu de 15 à partir de 2019 ?

Cela fait plusieurs années que l'administration fiscale s'arroge le pouvoir de taxation des revenus professionnels de salariés résidents belges qui exercent leur activité professionnelle au Grand-Duché de Luxembourg.

Cette position est en contradiction avec l'article 15 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, selon lequel un salarié résident belge qui travaille au Grand-Duché de Luxembourg voit ses rémunérations imposées au Grand-Duché exclusivement.

L'administration fiscale belge exige la preuve de ce que l'activité salariée est réellement exercée physiquement sur le territoire luxembourgeois.

Lorsque le salarié ne rapporte pas la preuve demandée, il est taxé une seconde fois en Belgique.

Un accord amiable du 16 mars 2015 prévoit toutefois un seuil de tolérance de 24 jours ouvrables concernant la présence physique en dehors de l'Etat d'activité habituel.

¹ Disponible sur : www.koengeens.be.

En clair, le Luxembourg garde son entier pouvoir d'imposition lorsque la durée des activités exercées en dehors du Luxembourg est inférieure à 25 jours par an.

Le nombre de jours de travail par an que les frontaliers belges pourront prester depuis chez eux devrait passer de 24 à 69 selon un accord (qui doit encore être confirmé) initié par le gouvernement régional wallon.

“

Le nombre de jours de travail par an que les frontaliers belges pourront prester depuis chez eux devrait passer de 24 à 69 selon un accord (qui doit encore être confirmé) initié par le gouvernement régional wallon.

La mesure destinée à faciliter le télétravail a été acceptée par Johan Van Overtveldt, le ministre fédéral belge des Finances, mais l'exécutif luxembourgeois doit encore donner son accord pour valider ce changement.

”

La mesure destinée à faciliter le télétravail a été acceptée par Johan Van Overtveldt, le ministre fédéral belge des Finances, mais l'exécutif luxembourgeois doit encore donner son accord pour valider ce changement.

Il reste à voir si l'accord sera effectif, comme on a pu le lire dans les médias, dès 2019, car certains, comme le syndicat OGB-L, ont rappelé qu'à côté du droit fiscal international, il faut, au regard du droit social cette fois, avoir égard au Règlement européen (883/2004) portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale dans l'Espace économique européen, selon lequel si un salarié frontalier effectue plus de 25% de son temps de travail physiquement dans son pays de résidence, il sera d'office soumis à la sécurité sociale de son pays de résidence, soit la Belgique en l'occurrence...



Pascale HAUTFENNE

Pactes successoraux et donations antérieures : pas d'incidence fiscale (Région wallonne)

Ces derniers mois, la presse s'est fait l'écho d'une incohérence pouvant résulter de la décision - certes louable - du législateur civil, d'encadrer la réalisation des pactes successoraux destinés à préserver l'entente familiale post-succession. Ces dispositions civiles pouvaient en effet être vues comme inadéquates, au regard des dispositions fiscales en matière de droits de donation portant sur des avoirs mobiliers.

En matière fiscale, le donateur et le donataire ont le choix d'enregistrer, ou non, la donation mobilière à laquelle ils entendent procéder.

Si cette donation n'est pas enregistrée, et que le donateur survit trois ans à celle-ci, la donation sera exemptée d'impôts de succession (et de donation).

Si le donateur décède dans les trois ans, sans que la donation n'ait été enregistrée, les droits de succession seront dus sur le montant de la donation.

Or, l'un des principes des pactes successoraux civils est de mentionner les donations qui ont été effectuées par le passé par les auteurs du pacte, au bénéfice des cosignataires de celui-ci. Un autre est qu'ils doivent, pour être valides, faire l'objet d'un enregistrement.

Avec cet enregistrement obligatoire du pacte est née l'interrogation suivante : les donations, non enregistrées préalablement, mais mentionnées dans un tel pacte quant à lui nécessairement enregistré, doivent-elles être considérées comme étant également enregistrées d'office à ce moment (alors que tel n'était peut-être pas le souhait des parties à l'origine - ce qui rendrait le paiement inopportun - et/ou alors que le délai de trois ans applicable en matière fiscale, est peut-être déjà écoulé - ce qui rendrait le paiement inutile) ?

Pour diverses raisons techniques, il était permis de le penser, même s'il ne s'agissait manifestement pas de l'intention du législateur civil - et encore moins de celle du législateur fiscal, qui ne s'était pas jusqu'à présent prononcé sur la question).

C'est cependant chose faite à présent en Wallonie, puisque la Région wallonne vient de décider de clarifier la législation fiscale, afin de l'adapter à

Désormais, le Code des droits de succession wallon exempte de droits d'enregistrement, de manière explicite, les donations non enregistrées qui seraient mentionnées dans un pacte successoral enregistré.

En d'autres termes, une donation non enregistrée, reprise dans un pacte enregistré, ne fera pas l'objet d'un prélèvement obligatoire des droits de donation à l'occasion de cet enregistrement.

l'existence des pactes successoraux.

Désormais, le Code des droits de succession wallon exempte de droits d'enregistrement, de manière explicite, les donations non enregistrées qui seraient mentionnées dans un pacte successoral enregistré.

En d'autres termes, une donation non enregistrée, reprise dans un pacte enregistré, ne fera pas l'objet d'un prélèvement obligatoire des droits de donation à l'occasion de cet enregistrement.

Cela n'empêche évidemment pas l'application des dispositions fiscales relatives au délai de survie de trois ans, qui reste une question tout à fait indépendante de l'existence d'un éventuel pacte civil successoral.

On peut donc désormais schématiser la question de la manière suivante :

- les donations non enregistrées (même mentionnées dans un pacte successoral) continuent à former la base taxable aux droits de succession, en cas de décès du donateur dans les trois ans de la donation ;
- l'enregistrement de la donation permet d'éviter ce risque, contre paiement des droits de donation (à un taux compris entre 3, 3 et 5,5 % en Région wallonne), indépendamment de l'existence éventuelle d'un pacte successoral ;
- les donations mobilières effectuées plus de trois ans avant le décès, restent définitivement exemptes de droits de succession, l'existence éventuelle d'un pacte successoral restant sans incidence ;
- si une donation mobilière est mentionnée dans un pacte successoral, qui sera,

en vertu de la loi, nécessairement enregistré, elle ne fera pas l'objet d'un traitement fiscal différent de celui donné à une donation mobilière ne figurant pas dans un tel pacte.



Séverine SEGIER

Le fisc s'incline : les « achats scindés » échapperont plus facilement au droit de donation

Le droit de succession ne frappe, en principe, que ce qui est « *recueilli dans la succession d'un habitant du royaume* », c'est-à-dire, les biens qui se trouvent dans son patrimoine au jour de son décès. Afin de prévenir tout procédé licite par lequel un futur successeur aurait pu échapper au droit de succession, le législateur a mis en place une série de fictions consistant à réputer comme faisant partie de la succession, des biens qui ne s'y trouvaient plus au moment du décès.

Tel est le cas de l'article 9 du Code des droits de succession² qui vise les « acquisitions scindées » en immobilier par lesquelles les parents achètent l'usufruit d'un immeuble, tandis que les enfants en acquièrent la nue-propriété au moyen de fonds préalablement donnés par les parents aux enfants. En pratique, cette technique permet aux parents de transmettre un bien immobilier à leurs enfants en évitant, de manière licite, le paiement des droits de succession par le seul jeu du remembrement de propriété qui s'opère au décès du dernier parent. Lors de ce décès, l'usufruit

s'éteint et l'enfant devient plein propriétaire du bien.

Afin de contrer ce type de procédé, l'article 9 C.succ. établit une présomption réfragable selon laquelle le tiers (dans ce cas-ci, l'enfant) est présumé avoir acquis la nue-propriété au moyen de fonds appartenant au défunt et présume dès lors que le bien immobilier se trouve en pleine propriété dans la succession et est recueilli à titre de legs par l'enfant.

La loi précise néanmoins que cette présomption ne s'applique pas si le tiers peut prouver que l'acquisition ne constitue pas une libéralité déguisée à son profit. Pour renverser cette présomption, le nu-propriétaire doit donc démontrer qu'il disposait des fonds pour acheter la nue-propriété et qu'il a utilisé ces fonds à cet effet, et ce, par exemple, en démontrant qu'il a acquis la nue-propriété au moyen de fonds qu'il avait préalablement reçus du défunt. Dans ce cas, « *l'acquisition ne déguise aucune libéralité* » puisque celle-ci est intervenue préalablement à l'achat scindé.

OUI, MAIS...

L'achat scindé en immobilier figure dans la ligne de mire du fisc depuis plusieurs années, tant et si bien que l'administration fiscale s'est arrogée le pouvoir d'ajouter à la loi des conditions supplémentaires à remplir pour renverser la présomption de l'article 9 C.succ.

² Art.9 C.succ. : « Les biens [...] immeubles qui ont été acquis à titre onéreux, par le défunt pour l'usufruit et par un tiers pour la nue-propriété, [...] sont considérés, pour la perception des droits de succession et de mutation par décès exigibles du chef de l'hérité du défunt, comme se trouvant en pleine propriété dans la succession de celui-ci et comme recueillis à titre de legs par le tiers, à moins qu'il ne soit établi que l'acquisition [...] ne déguise pas une libéralité au profit du tiers » et art.2.7.1.0.7 VCF

Ainsi, l'acquisition scindée devait, selon le fisc, répondre à l'une de ces deux conditions :

- Soit la donation préalable devait avoir été enregistrée et soumise à la perception des droits d'enregistrement prévus pour les donations ;
- Soit il devait être démontré que le bénéficiaire de la donation avait pu disposer librement des fonds³ (en d'autres mots, il devait être démontré qu'il n'existait pas de lien causal entre la donation et l'acquisition scindée).

Le Conseil d'Etat a annulé, le 12 juin 2018, la position n°15004 de l'administration fiscale flamande (« VLABEL ») portant sur la preuve contraire à apporter en cas d'acquisition scindée. Selon le Conseil d'Etat, étant donné que ni la loi, ni les travaux préparatoires, n'imposent l'enregistrement d'une donation en Belgique et qu'une disposition de fiction doit être interprétée de manière stricte, il ne peut être déduit de l'article 2.7.1.0.7 du VCF que la donation préalable à l'acquisition scindée ne serait admise en tant que preuve contraire que pour autant qu'elle ait été enregistrée en Belgique. En d'autres termes, la preuve contraire peut être apportée au moyen d'une donation pour laquelle aucun droit d'enregistrements n'a été payé. Dans son communiqué du 15 juin 2018, VLABEL a confirmé que :

Le ministre des Finances a récemment confirmé que l'administration fiscale se rallierait à l'arrêt du Conseil d'Etat, de sorte qu'il suffira désormais de démontrer que la date de la donation est antérieure à l'acquisition scindée pour renverser la présomption de l'article 9 C.succ.

« cet arrêt a des conséquences immédiates. Les autorités fiscales flamandes n'appliqueront plus la position annulée dans les futurs dossiers à traiter » (traduction libre).

Il restait encore à savoir qu'elle serait la position des deux autres régions ..

Le ministre des Finances a récemment confirmé que l'administration fiscale se rallierait à l'arrêt du Conseil d'Etat, de sorte qu'il suffira désormais de démontrer que la date de la donation est antérieure à l'acquisition scindée pour renverser la présomption de l'article 9 C.succ.

C'est là une application correcte du principe de la légalité de l'impôt selon lequel « aucun impôt ne peut être établi que par la loi ». De ce principe on déduit que les lois fiscales sont de stric-

te interprétation. La position de l'administration fiscale ne pouvait être admise puisqu'elle ajoutait une condition supplémentaire au texte de loi qui exigeait uniquement, pour le renversement de la présomption, la preuve de l'existence d'une libéralité préalable à l'achat scindé.



Chloé BINNEMANS

³ Numéro S 9/06-07 ; Numéro S 9/06-08, Décisions des 26 août et 17 octobre 2013 – déc. n° E.E./98.937, Décision du 18 juillet 2013 qui remplace celle 19 avril 2013 – déc. N° EE/98.937, disponibles sur : www.fisconet.be

DLU : bientôt possible de récupérer une partie du prélèvement indument réclamé ?

De nombreux contribuables ont introduit, ces dernières années, une procédure de régularisation fiscale (« *DLUbis* » ou « *DLUter* »), afin de régulariser leur situation fiscale personnelle au regard d'avoirs détenus à l'étranger.

Dans le cadre de ces procédures de régularisation fiscale, il était souvent question de comptes bancaires luxembourgeois ayant généré des intérêts (sur des obligations, comptes à terme, etc.), sur lesquels un « précompte mobilier européen », qui a atteint jusqu'à 35% du montant du revenu, était prélevé, en exécution de la directive épargne. Cette directive permettait aux contribuables résidant dans un Etat membre européen et détenant des avoirs mobiliers productifs de tels revenus mobiliers d'intérêts au Grand-Duché, de choisir entre la déclaration et l'anonymat de leurs avoirs étrangers.

Dans le premier cas, le choix impliquait la déclaration par leur banque, à leur l'Etat de leur résidence, de l'existence de ces avoirs étrangers.

Dans le second, il impliquait le prélèvement par la banque, de manière anonyme, d'un « prélèvement pour l'Etat de résidence », dont 75% étaient reversés à la Belgique, à un taux qui, entre 2011 et 2014, a atteint 35%, ce qui n'est pas négligeable.

Dans le cadre des procédures de régularisation fiscale, ce prélèvement de 35 % sur les revenus étrangers, bel et bien prélevé à charge du contribuable, n'avait pu être imputé sur le montant à verser à l'Etat belge, ce qui était illogique puisque l'Etat belge avait déjà perçu 75% de ces 35 %, et percevait dès lors à nouveau, suite à la régularisation, l'impôt mobilier, majoré d'une amende, pour ces mêmes revenus.

Il en résultait une double ponction fiscale sur les intérêts concernés, l'Etat belge jouant néanmoins sur le mot « prélèvement » pour en déduire qu'il ne se serait pas agi d'un « impôt », et que dès lors aucune imputation n'aurait été juridiquement possible.

La Commission européenne a récemment fait savoir qu'elle adressait à la Belgique une demande d'information visant à examiner les raisons pour lesquelles l'Etat belge refusait l'imputation de ce prélèvement européen.

Si la procédure entamée par la Commission est poursuivie, c'est-à-dire si la Commission n'obtient pas de réponse satisfai-

sante de la part de la Belgique, il est possible qu'elle porte le dossier devant la Cour de justice de l'Union Européenne, qui, dans quelques années, rendra un arrêt à ce propos.

Cette procédure pourrait toutefois, pour le contribuable résident fiscal belge, n'être menée que trop tard à son terme.

En effet, les années concernées sont déjà anciennes, et la procédure de dégrèvement d'office, susceptible d'être utilisée pour permettre aux contribuables de récupérer un éventuel trop-perçu d'impôt belge, n'est ouverte que durant cinq ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

Pour les revenus de l'année 2011 par exemple, qui auraient fait l'objet d'une « *DLUter* » clôturée en 2013, ce délai n'est donc ouvert que jusqu'au 31 décembre 2018 ; or il est certain qu'aucun arrêt de la CJUE n'interviendra avant cette échéance.

Toutefois, une telle demande de dégrèvement d'office peut être introduite à titre conservatoire et être ensuite laissée en attente d'une évolution plus déterminante au niveau européen. Il ne peut en effet être reproché au contribuable d'avoir introduit son recours « trop tôt » (avant la survenance d'une évolution déterminante au niveau européen), mais celui-ci sera en revanche

irréremédiablement rejeté s'il est introduit « *trop tard* » (après l'échéance du délai de 5 ans).

“ *Les personnes qui ont déposé une « DLU bis » ou une « DLU ter », concernant des revenus d'intérêts pour des montants importants, pourraient donc avoir intérêt à rouvrir leur dossier, pour vérifier s'il ne leur est pas possible de tenter de récupérer cette injuste double imposition sur les intérêts.* ”

L'enjeu financier, par exemple pour le second semestre de cette année 2011, est, selon le type d'intérêts perçu, de 26,25% de l'intérêt encaissé par le contribuable belge qui a effectué la déclaration-régularisation, puisque ce contribuable belge a fait l'objet, sur lesdits revenus, du prélèvement de 35 %, parmi lesquels 26,25% revenaient à l'Etat belge - alors que le contribuable a payé à nouveau un impôt mobilier, de 15% ou 20%, à l'Etat belge, sur ces mêmes revenus, suite à la déclaration-régularisation, et que le prélèvement européen aurait dû être imputable sur celui-ci, ce qui fut purement et simplement refusé par l'Etat

belge dans le cadre des régularisations.

Les personnes qui ont déposé une « *DLU bis* » ou une « *DLU ter* », concernant des revenus d'intérêts pour des montants importants, pourraient donc avoir intérêt à rouvrir leur dossier, pour vérifier s'il ne leur est pas possible de tenter de récupérer cette injuste double imposition sur les intérêts.



Séverine SEGIER

Biens immeubles à l'étranger : la Belgique encore une fois condamnée

La législation fiscale belge taxe de manière différente, dans le chef des contribuables résidents fiscaux belges, le revenu immobilier qu'ils sont censés percevoir du simple fait d'être propriétaire d'un immeuble, selon que l'immeuble est situé en Belgique ou à l'étranger (même si l'immeuble n'est pas loué).

On connaît depuis de longues années le problème récurrent de compatibilité avec le droit européen de ce mode de taxation différencié. Lorsque le bien est situé en Belgique, seule une taxation limitée prenant comme base le revenu cadastral est applicable, pour autant que l'immeuble ne soit pas occupé ou soit occupé uniquement par des personnes physiques qui ne le destinent pas à leur activité professionnelle. A l'étranger en revanche, la taxation est établie sur une base (généralement) plus élevée, puisqu'il s'agit du loyer théorique de l'immeuble étranger. Cette valeur locative doit être conforme au marché locatif, alors que le revenu cadastral belge est loin de l'être.

Ce traitement fiscal différencié, qui est celui prévu par l'article 7 du Code belge des impôts sur les revenus, constitue une infraction à la libre circulation des capitaux, liberté qui est garantie par le Traité de l'Union Européenne ainsi que par les accords en vigueur dans l'espace économique européen (UE + Islande, Norvège, Liechtenstein).

Pour faire cesser la discrimination, il faudrait que tous les revenus immobiliers soient traités de la même manière, qu'ils soient issus d'un bien situé en Belgique ou ailleurs dans l'EEE.

Le seul critère raisonnable serait de s'aligner sur le revenu fictif officiel qui est dans la majorité des pays membres attribué aux immeubles en vue de l'application des taxes immobilières locales (sur le revenu ou la fortune) ; s'aligner sur une valeur de marché non déterminée par l'Etat reviendrait à instaurer de multiples débats quant à la détermination de la valeur locative normale d'un immeuble qui n'est souvent pas loué, ou loué uniquement durant la saison touristique (débats qui ont d'ailleurs déjà lieu actuellement, vu la rédaction actuelle de l'article 7 du Code).

La Belgique, actuellement, reste cependant hermétique à toute réforme législative pour se conformer au droit de l'Union. Consciente de cela, la Commission européenne a introduit une pro-

cedure devant la Cour de justice de l'Union européenne en 2017, et la Cour de justice s'est prononcée, le 12 avril 2018, en rappelant que lorsqu'une législation d'un Etat membre est incompatible avec le droit de l'Union, elle ne peut pas être appliquée par les tribunaux nationaux.

“ *La manière dont l'administration entend taxer les revenus étrangers de ces propriétés immobilières, n'est pas conforme au droit européen, et peut dès lors être contestée sur la base d'une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne.* ”

Manifestement, l'administration fiscale fait la sourde oreille ; en revanche, les cours et tribunaux de l'ordre judiciaire ne peuvent ignorer cette jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne.

Lorsque l'on sait que les autorités belges reçoivent des listes des biens détenus dans d'autres Etats membres par des résidents belges, dans le cadre de l'échange automatique et obligatoire d'informations, et que de nombreux contribuables ont récemment reçu une demande

d'informations ou une proposition de rectification de leur déclaration, en raison d'immeubles possédés dans d'autres Etats membres, la question connaît une nouvelle actualité.

En effet, la manière dont l'administration entend taxer les revenus étrangers de ces propriétés immobilières, n'est pas conforme au droit européen, et peut dès lors être contestée sur la base d'une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne.



Séverine SEGIER

Affaire Proboss : une chère, chère sécurité juridique ?

L'affaire PROBOSS qui vient de faire parler d'elle dans la presse est une illustration marquante des dérives administratives causées par l'érosion du principe fondamental de séparation des pouvoirs, en ce qui concerne la matière fiscale. Lorsque l'on laisse l'exécutif, donc le fisc, s'auto-proclamer autorité normative, et lorsque de plus cet exécutif est bicéphale, comme en Belgique, des conflits sont inévitables, dont le contribuable est la première victime.

Le point de départ est une loi du 26 mars 1999, qui détermine un régime de taxation spécifique pour les plans d'options sur actions ; ces plans permettent à une entreprise d'intéresser son personnel ou ses dirigeants, par la voie d'attribution gratuite d'options d'achat, donnant le droit d'acquérir des titres de l'entreprise elle-même, ou d'une autre société, à des conditions qui pourront éventuellement s'avérer avantageuses dans le futur.

Il s'agit d'une sorte de pari financier : la taxation est immédiate, sur un montant forfaitaire, lors de l'attribution des options, et le travailleur/dirigeant en retirera peut-être, plus tard, un

profit (ou réalisera peut-être une perte, ou encore décidera de ne pas acquérir les actions).

Si c'est une perte qui est réalisée, ou si les actions ne sont finalement pas acquises, l'impôt aura été payé sur une base taxable qui, en réalité, ne sera pas entrée dans le patrimoine du travailleur/dirigeant – mais l'impôt n'en restera pas moins définitif.

Néanmoins, et si un profit est réalisé, le travailleur/dirigeant n'aura payé l'impôt que sur une base taxable réduite par rapport au montant de celui-ci.

Dans le cadre de cette loi, une société PROBOSS a proposé un produit financier dirigé principalement vers les petites SPRL et leurs dirigeants. L'un des arguments de vente de la société était que le produit financier présenté avait reçu l'aval explicite du Service des décisions anticipées en matière fiscale, car cette société avait, dans un but de sécurité juridique, expressément demandé au SDA de se prononcer sur la conformité fiscale du produit commercialisé. Le SDA donna à la société une réponse affirmative.

Cependant, le fisc vient d'adresser à plusieurs dizaines de gérants de SPRL un avis de rectification indiquant qu'en réalité, le produit financier présenté n'aurait pas été conforme

au régime fiscal prévu par la loi du 26 mars 1999, que le SDA se serait fourvoyé dans la décision anticipée rendue, et qu'ils étaient priés d'accepter une rectification de leurs revenus taxables consistant en l'ensemble de la valeur des options attribuées (et non uniquement le forfait légal). La rectification est proposée avec majoration - et c'est un comble ! - de 50 % d'accroissements, pour infraction commise avec intention d'éluder l'impôt.

Il s'agit d'une bonne raison de ne pas accepter de conclure un accord avec le fisc, portant sur la taxation du montant rectifié, en échange de la suppression de ces accroissements. Il serait en effet dommage de céder à cette forme de chantage administratif, dont l'existence même est particulièrement heurtante.

Voici donc une situation où le Service des décisions anticipées donne sa bénédiction au régime fiscal réservé par un contribuable à un produit financier déterminé, et où l'administration fiscale, quelques années plus tard,

fait fi de la prétendue sécurité juridique donnée aux contribuables par une décision anticipée, pour taxer ceux-ci.

Ce n'est ni la première, ni la dernière fois que l'administration fiscale centrale et le Service des décisions anticipées s'opposent dans de telles passes d'armes, laissant aux contribuables qui avaient cru pouvoir faire confiance à la procédure de décision anticipée un amer sentiment de trahison et de déloyauté administrative.

Dans le cadre de ces procédures de rectification, l'administration va jusqu'à considérer que les contribuables qui ont fait usage de ce mode alternatif de rémunération, l'ont fait dans le but d'éluider l'impôt, propos dont l'absurdité est interpellante, tant il est en contradiction avec le fait de solliciter une décision fiscale anticipée, précisément sur cette opération.

Quant à la question de savoir qui, du SDA ou de l'administration fiscale centrale, a raison quant à l'interprétation donnée à la loi fiscale, les juridictions trancheront.

Dans cette attente, les contribuables concernés par cette salve de rectifications doivent en effet être conscients qu'en aucun cas, dans de telles circonstances, l'administration ne peut invoquer leur mauvaise foi.

Par ailleurs, ce type de litige peut, à notre estime, donner lieu aux deux solutions suivantes :

- soit l'interprétation donnée par le SDA est reconnue comme correcte, et la taxation n'a alors pas lieu d'être ;
- soit, c'est la thèse de l'administration fiscale centrale qui est reconnue comme correcte, et dans ce cas, l'Etat, pour avoir donné une apparence trompeuse de sécurité juridique au contribuable, est responsable vis-à-vis de celui-ci de l'indemnisation d'un dommage - le montant de l'impôt complémentaire - qui compensera dès lors ce coût additionnel d'impôt dans le chef du contribuable.

Il s'agit d'une bonne raison de ne pas accepter de conclure un accord avec le fisc, portant sur la taxation du montant rectifié, en échange de la suppression de ces accroissements. Il serait en effet dommage de céder à cette forme de chantage administratif, dont l'existence même est particulièrement heurtante.



Séverine SEGIER

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
Séverine SEGIER

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2019

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à 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 plait
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be