



IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE

33^{ème} ANNÉE - N° 126

MARS 2024



BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

© IDEFISC ASSOCIATION INTERNATIONALE À BUT SCIENTIFIQUE - INFO@IDEFISC.BE

Editorial

Le spectre des impôts « mondiaux »

Au niveau international, la mode est à la création d'impôts « mondiaux », que les Etats sont obligés d'établir.

Le premier exemple en a été, récemment, celui qui frappe les multinationales à un taux minimum de 15 %.

Nous avons déjà fait remarquer, à l'époque, qu'une telle mesure était, pour le moins, illogique.

L'impôt est un attribut de la souveraineté, et il appartient à chaque pays de décider s'il estime nécessaire de taxer, pour couvrir ses dépenses publiques, ou de ne pas le faire. Des Etats économes et efficaces, n'ont pas de raison d'être obligés d'imposer leurs citoyens ou leurs entreprises.

Dans le cas des multinationales, le prétexte pour obliger à taxer a été que les différences de taxations encourageaient la concurrence fiscale, et les transferts de bénéfices d'un pays à l'autre. En réalité, cette concurrence est plutôt une bonne chose, parce qu'il s'agit d'une des rares solutions pour empêcher une augmentation systématique des impôts partout.

Aujourd'hui, l'idée, notamment soutenue par le Président français et le Président brésilien d'extrême gauche, est de taxer les « milliardaires ».

Comme pour les multinationales, c'est essentiellement sur l'envie que l'on se base pour faire approuver une telle taxation.

Celle-ci, discutée au G20, n'est toutefois pas encore certaine. Il sera beaucoup plus difficile de taxer des personnes physiques vivant effectivement dans un Etat qui ne taxe rien ou très peu que d'imposer des multinationales qui sont présentes, par définition, un peu partout. Le principe du système choisi pour celles-ci était que si des Etats ne les taxent pas, l'impôt épargné ainsi par le groupe devra être payé ailleurs. On voit mal comment cela peut paraître peut-être possible pour un véritable résident monégasque, par exemple.

Il faut néanmoins toujours se méfier de la créativité des dirigeants lorsqu'il s'agit de taxer plus. Parce que, bien sûr, il s'agirait d'un impôt supplémentaire, personne ne parlant de le rétrocéder à d'autres catégories de contribuables.

Et, comme toujours, on commence par dire qu'on va imposer une poignée de milliardaires. Après quelques années, il sera toujours facile de réduire le plancher de l'imposition pour en faire un véritable impôt mondial sur la fortune, qui alors n'épargnera pas la classe moyenne.

Comme toujours aujourd'hui, le multilatéralisme, qui a commencé, en reconnaissant, modestement, des libertés, devient surtout une méthode pour multiplier les contraintes de toutes sortes.

Typhanie AFSCHRIFT



Coups de griffe de l'ours

Un emprunt taxé est un emprunt raté

En septembre dernier, l'Etat belge avait émis un emprunt, destiné au public, qui avait connu un énorme succès.

Les 24 milliards recueillis avaient été présentés comme un succès – sans doute le seul de sa carrière ministérielle - du ministre des finances.

En réalité, il était assez facile pour l'Etat de recueillir de gros capitaux, lorsqu'on offre un rendement fixe entièrement détaxé, dans un pays où tous les autres placements de ce type sont lourdement imposés à 30 % ...

Aujourd'hui, obligé à plus d'orthodoxie, le ministre a dû émettre un emprunt au taux brut de 3 %, mais soumis au précompte mobilier de 30 %, ce qui donnait un modeste rendement net de 2,10 %.

Celui-ci doit être comparé à l'inflation, dont le taux actuel est de 3,20 %.

En d'autres termes, celui qui souscrit à cet emprunt perd de l'argent. Ou, exposé d'une autre manière : l'épargnant s'appauvrit en prêtant à l'Etat à 3 %, alors que l'inflation est de 3,20, mais cela n'empêche pas l'Etat de les taxer quand même. Notre système revient donc, systématiquement, à taxer des revenus fictifs.

On s'obstine, dans les milieux politiques, à affirmer que les revenus du « capital » sont favorisés par rapport aux autres revenus. C'est tout simplement faux : la politique fiscale suivie consiste toujours à appauvrir l'épargnant.

L'ours mal léché

Table des matières

| | |
|--|----|
| Le nouvel article 505 du code pénal – élargissement du champ d’application pour les tiers | 1 |
| La responsabilité du professionnel du chiffre et son devoir de conseil dans l’établissement d’un plan financier | 5 |
| Exonération des plus-values sur actions – restons vigilants | 7 |
| Comment sont taxés les vendeurs Vinted depuis le 1er janvier 2024 ? | 8 |
| Peut-on tenir une comptabilité écologique ? | 9 |
| Royaume-Uni - Suppression du régime Non-dom | 10 |
| Modification des règles CFC et du régime de la taxe Caïman | 11 |
| Plus-values et gestion normale : la fin d’un système ? | 14 |
| Pour la Cour de cassation, un abus fiscal peut exister même si le contribuable n’a pas participé à tous les actes juridiques | 15 |
| Liste européenne des Etats non coopératifs à des fins fiscales : update | 17 |
| L’opération de vente rapide d’actions face à la notion de gestion normale d’un patrimoine privé | 19 |
| Nouveautés en matière de droits d’enregistrement | 21 |
| Le nouveau régime TVA de la démolition- reconstruction d’immeubles | 22 |
| La taxe Caïman et les dispositions anti-abus françaises passent l’écueil à la nouvelle convention préventive belgo-française | 23 |



Le nouvel article 505 du code pénal – élargissement du champ d'application pour les tiers

1. Le délit de blanchiment a été introduit dans le code pénal belge à l'article 505 par la loi du 17 juillet 1990. Il a été modifié ultérieurement à plusieurs reprises par les lois du 7 avril 1995¹, du 10 mai 2007² et du 15 juillet 2013³.

L'article 505 du code pénal contient le régime répressif du blanchiment, qui doit être distingué du régime préventif, inscrit dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces.

2. L'infraction de blanchiment suppose la réunion des éléments constitutifs suivants : une infraction de base, un élément matériel et un élément moral.

Le blanchiment suppose la commission en amont d'une infraction primaire, une infraction de base, qui génère des avantages patrimoniaux illicites.

Toutes les infractions visées tant au code pénal que dans des lois particulières peuvent être constitutives d'un délit

de blanchiment, qu'il s'agisse d'un crime, délit ou d'une contravention.

Pour satisfaire à la notion d'avantage patrimonial, il faut cependant qu'il s'agisse d'un bien ou d'une valeur qui présente une valeur économique. Le simple fait pour un contribuable de dissimuler frauduleusement l'existence d'un compte étranger aux autorités fiscales n'implique pas que ce compte ou le solde de celui-ci constitue un avantage patrimonial résultant de cette dissimulation et puisse donc faire l'objet d'une infraction de blanchiment de capitaux⁴.

Le blanchisseur peut être poursuivi en l'absence de toute condamnation ou poursuite du chef de l'infraction primaire car la Cour de cassation n'exige pas de description précise de l'infraction à l'aide de laquelle les avantages patrimoniaux ont été obtenus⁵.

Le ministère public ne doit pas rapporter la preuve du caractère délictueux de l'infraction à l'origine des fonds faisant l'objet du délit de blanchiment.

En ce qui concerne l'élément matériel du blanchiment, trois comportements sont incriminés par l'article 505 du code pénal.

Le premier comportement incriminé est visé à l'article 505, al. 1er, 2°, du code pénal, qui dispose que :

« Ceux qui auront acheté, reçu en échange ou à titre gratuit, possédé, gardé ou géré des choses visées à l'article 42, 3°, alors qu'ils connaissaient ou devaient connaître l'origine de ces choses au début de ces opérations ».

On vise notamment dans ce comportement, la donation, l'acceptation de succession, les opérations de dépôt ou de transfert.

Le second comportement incriminé est visé à l'article 505, al. 1er, 3°, du code pénal, qui dispose que :

« Ceux qui auront converti ou transféré des choses visées à l'article 42, 3°, dans le but de dissimuler ou de déguiser leur origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces choses, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes ».

Sont notamment visés en l'espèce, le change de devises, le transfert d'avantages patrimoniaux ou une donation.

Le troisième cas de blanchiment est visé à l'article 505, al. 1er, 4°, du code pénal, qui dispose que :

« Ceux qui auront dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété des choses visées à l'article 42, 3°, alors qu'ils connaissaient ou devaient connaître l'origine de ces choses au début de ces opérations ».

On vise notamment en l'espèce la confection de faux en écritures, l'usage de ces faux, l'utilisation de prête-noms, d'hommes de paille, de sociétés-écrans ou le recours à des sociétés ou institutions

Cela signifie qu'un tiers qui accepterait une donation provenant en partie d'une fraude fiscale simple, comportement visé à l'article 505, al. 1, 2° du code pénal, pourrait être poursuivi du chef de blanchiment de capitaux alors que ce n'était pas le cas dans l'ancienne mouture de l'article 505 du code pénal.

1- Loi du 7 avril 1995, M.B., 10 mai 1995, p. 12.378.

2- Loi du 10 mai 2007, M.B., 22 août 2007, p. 43.896.

3- Loi du 15 juillet 2013, M.B., 19 juillet 2013, p. 45.431.

4- Cass., 19 novembre 2019, T. Straf. 2020, p. 211.

5- Cass., 21 juin 2000, Pas., 2000, 387.



Angélique PUGLISI

financières situées dans des pays ou territoires dont la législation ou les pratiques facilitent l'opacité.

L'élément moral de l'infraction de blanchiment varie selon l'acte envisagé.

En ce qui concerne les actes prévus aux articles 505, al. 1er, 2° et 4° du code pénal, le texte exige un dol spécial : la connaissance de l'origine illicite des profits est nécessaire mais suffisante pour justifier une condamnation du chef de blanchiment.

En ce qui concerne les actes prévus à l'article 505, al. 1er, 3°, du code pénal, il faudra d'une part que la connaissance de l'origine illicite des biens soit établie et,

d'autre part, il faudra démontrer que la conversion ou le transfert des choses illicites a été réalisé dans le but de dissimuler ou de déguiser l'origine illicite ou d'aider toute personne qui est impliquée dans la réalisation de l'infraction d'où proviennent ces choses, à échapper aux conséquences juridiques de ses actes.

3. Les paragraphes 3 et 4 de l'article 505 du code pénal organisent un régime spécifique lorsque l'infraction primaire consiste en une infraction fiscale.

Les §§ 3 et 4 de l'article 505 du code pénal disposent en effet que :

« Sauf à l'égard de l'auteur, du coauteur ou du complice de

l'infraction d'où proviennent les choses visées à l'article 42, 3°, les infractions visées à l'alinéa 1er, 2° et 4°, ont trait exclusivement, en matière fiscale, à des faits commis dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisé ou non.

Les organismes et les personnes visés aux articles 2, 2bis et 2ter de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, peuvent se prévaloir de l'alinéa précédent dans la mesure où, à l'égard des faits y visés, ils se sont conformés à l'obligation prévue à l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 qui règle les modalités de la communication d'informations





à la Cellule de Traitement des Informations Financières ».

Si le blanchiment est le fait de l'auteur, du co-auteur ou du complice de la fraude fiscale, il pourra donc être poursuivi du chef du 3^o de l'alinéa 1 de l'article 505 du code pénal, que la fraude fiscale soit simple ou grave. Par contre, si le blanchiment est le fait d'un tiers, telle qu'une institution bancaire, l'infraction de base doit nécessairement prendre la forme d'une fraude fiscale grave.

Cette insertion visait à assouplir le régime pour les institutions bancaires qui ne pouvaient plus être poursuivies du chef de blanchiment visé au n°4 de l'alinéa 1 de l'article 505 du code pénal, à savoir le fait de dissimuler ou déguiser (des avantages patrimoniaux illicites) que si l'infraction de base est une fraude fiscale grave (organisée ou non).

Sur base du contenu du § 3, un banquier ne pouvait pas être poursuivi pour blanchiment pour le simple fait qu'une personne qui placerait un montant sur un compte bancaire qu'elle ne déclarerait pas l'année ultérieure dans sa déclaration fiscale (et commettrait donc une fraude fiscale simple) pourrait être poursuivie du chef de blanchiment de capitaux.

En ce qui concerne les tiers tels que les organismes et les personnes soumises à une obligation déclarative dans le cadre de la loi préventive du blanchiment de capitaux, cette exception à la possibilité de les poursuivre du chef de blanchiment de capitaux visé au §3 de l'article 505 du code pénal lorsque l'infraction de base est une infraction fiscale, ne pouvait s'appliquer pour autant que « à l'égard des faits y visés » elles se soient conformées à l'obligation de dénonciation

à la Cellule de Traitement des Informations Financières.

Cette insertion a fait couler beaucoup d'encre lors de son introduction car dans quelle mesure peut-on attendre d'un organisme visé par la loi préventive en matière de blanchiment de capitaux, qui voudrait invoquer l'impunité car l'infraction de base est de la fraude fiscale simple que, pour ces mêmes faits, il dénonce ceux-ci à la Cellule de Traitement des Informations Financières, ce qui implique nécessairement l'existence d'une fraude fiscale grave ?

4. Ce sont précisément ces paragraphes 3 et 4 de l'article 505 du code pénal qu'est venu modifier la loi du 18 janvier 2024 visant à rendre la justice plus humaine, plus rapide et plus ferme, en vigueur depuis le 5 février 2024.





Angélique PUGLISI

Le nouveau § 3 de l'article 505 du code pénal dispose à présent que :

« Les entités assujetties telles que visées à l'article 5, §§ 1er et 4 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, ainsi que leurs administrateurs, préposés et mandataires sont exempts de peine pour les infractions visées à l'alinéa 1er, 2° et 4° dans la mesure où, en ce qui concerne les faits concernés commis dans le cadre de la fraude fiscale autre que la fraude fiscale grave, organisée ou non, ils se sont conformés à la législation et la réglementation en matière de lutte contre la fraude fiscale, y compris celles découlant de la loi du 18 septembre 2017 ».

Les remarques suivantes s'imposent au sujet de cette modification.

D'abord, l'exception anciennement prévue de poursuite des tiers par rapport à l'infraction de base du blanchiment visé à l'alinéa 1, 2° et 4° de l'article 505 du code pénal lorsque l'infraction de base est de la fraude fiscale simple ne s'applique plus, quels que soient ces tiers.

Cela signifie qu'un tiers qui accepterait une donation provenant en partie d'une fraude fiscale simple, comportement visé à l'article 505, al. 1, 2° du code pénal, pourrait être poursuivi du chef de blanchiment de capitaux alors que ce n'était pas le cas dans l'ancienne mouture de l'article 505 du code pénal.

En ce qui concerne les entités telles que les institutions bancaires soumises aux obligations des entités visées à la loi en matière

de prévention du blanchiment de capitaux, celles-ci continuent à pouvoir faire l'objet de poursuites dans cette même hypothèse mais elles peuvent toutefois éviter l'application d'une sanction, dans la mesure où, à nouveau, elles se seraient conformées à leurs obligations en matière de lutte contre la fraude fiscale, ainsi que leurs obligations préventives.

Par rapport à l'ancien texte, on remplace la nécessité de se conformer à l'obligation de dénonciation à la Cellule de Traitement des Informations Financières par une obligation plus générale de se conformer, en ce qui concerne des faits de fraude fiscale simple, à la législation et la réglementation en matière de lutte contre la fraude fiscale mais également aux obligations découlant de la loi du 18 septembre 2017, ce qui reste curieux, dans la mesure où cette législation ne vise dans son champ d'application matériel que la fraude fiscale grave et non la fraude fiscale simple.

Pour les entités soumises à l'obligation déclarative, en vertu de la loi préventive du blanchiment de capitaux, le nouvel article 505ter du code pénal prévoit une aggravation de la peine, à savoir un emprisonnement de 3 à 5 ans et une amende de 10.000 € à 200.000 €.

Pour les autres auteurs de l'infraction de blanchiment, la sanction consiste en un emprisonnement de 15 jours à 5 ans et une amende de 26 € à 100.000 €.

5. En conclusion, depuis l'entrée en vigueur du nouveau texte de l'article 505 du code pénal, échapper à des poursuites du chef de blanchiment de capitaux pour

un tiers par rapport à l'infraction de base tel qu'un donataire ou un héritier acceptant une succession, n'est plus possible, dans l'hypothèse où l'infraction de base commise par l'auteur est une infraction fiscale simple.

Pour les organismes telles que les institutions bancaires visées par la loi préventive du blanchiment de capitaux, il en va de même, à la différence que celles-ci peuvent éviter, non pas les poursuites, mais l'application d'une sanction, si elles se sont conformées à des obligations dont malheureusement la teneur précise n'a pas été clarifiée ou l'incompatibilité par rapport au champ d'application rationae materiae de la loi préventive en matière de blanchiment de capitaux (qui s'applique uniquement à la fraude fiscale grave) n'a pas été résolue.

Cette modification risque de rendre encore plus ardue la tâche des institutions financières lorsqu'il s'agira d'apprécier l'acceptation du rapatriement de fonds en Belgique.

Angélique PUGLISI



La responsabilité du professionnel du chiffre et son devoir de conseil dans l'établissement d'un plan financier

Un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand a, à nouveau, abordé la question de la responsabilité du professionnel économique en ce qui concerne son devoir «d'assistance» dans l'élaboration d'un plan financier. Les juges sont arrivés à une autre conclusion que celle du tribunal de l'entreprise, puisqu'ils n'ont pas retenu la faute du comptable.

Pour rappel, les fondateurs d'une société sont responsables totalement ou partiellement du passif social en cas de faillite durant les trois premières années de la constitution de la société et ce, si le capital social initial se trouve manifestement insuffisant pour assurer l'exercice normal de l'activité durant deux années au moins à partir de la constitution.

Les fondateurs condamnés font souvent appel à la responsabilité du comptable qui s'est occupé de l'établissement du plan financier pour obtenir une indemnisation.

En l'espèce, une société est tombée en faillite rapidement après sa constitution, et la responsabilité des fondateurs a été

retenue en raison du capital social manifestement insuffisant. En première instance, il a été décidé que l'expert-comptable chargé de l'élaboration du plan financier devait être tenu responsable à concurrence de 50 % du passif social.

Il est important de rappeler qu'un professionnel du chiffre est lié contractuellement avec les fondateurs qui le consultent pour la réalisation d'une mission. Il assume des obligations de moyens, ce qui signifie que les fondateurs qui souhaitent mettre en cause sa responsabilité doivent apporter la preuve qu'il ne s'est pas comporté comme un professionnel du chiffre normalement prudent, prévoyant, compétent et diligent, placé dans



Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHTARI



les mêmes circonstances.

Le devoir d'assistance du professionnel du chiffre comprend :

- l'obligation limitée de vérifier l'exactitude des informations communiquées par les fondateurs et;
- l'obligation de conseiller les fondateurs quant au contenu du plan financier, et plus particulièrement, le fait d'attirer l'attention du client sur le risque d'une faillite probable à venir.

menuiserie, n'était pas reprise dans l'objet social de la société. L'expert-comptable aurait dû remarquer que l'activité prévue dans le plan n'était pas celle décrite dans les statuts.

Ces éléments ont suffi pour établir la responsabilité du professionnel du chiffre, et en particulier son manque de prévoyance. L'expert-comptable a tenté de se prévaloir d'une cause d'exonération contractuelle pour se défendre. Le tribunal n'a pas fait suite à cette demande, car ladite cause ne couvrait pas les manquements au

- le cabinet comptable a explicitement fait la remarque au client quant aux problèmes de liquidité du premier trimestre.

Cet arrêt de la Cour d'appel doit être salué, puisqu'il pose des limites à la possibilité des fondateurs de rechercher un « bouc-émissaire » lorsqu'ils sont tenus responsables pour cause de fonds propres manifestement insuffisants.

Océane MAGOTTEAUX
Mahan SHOOSHTARI

Il est important de rappeler qu'un professionnel du chiffre est lié contractuellement avec les fondateurs qui le consultent pour la réalisation d'une mission.

C'est le devoir de conseil qui fait principalement l'objet de discussions, ce qui nécessite qu'on s'y intéresse de plus près.

Les juges de première instance ont décidé que l'expert-comptable n'avait pas respecté son devoir de conseil, en ce qu'il aurait dû signaler au client que le capital prévu était insuffisant pour démarrer les activités de la société. Il aurait dû prévenir le fondateur du risque important de la faillite de l'entreprise. L'insuffisance du capital ressort des éléments suivants : le ratio de liquidité du plan financier était trop faible, une source de financement externe n'était prévue que pour une courte période, le plan prévoyait un crédit client irréaliste, les chiffres d'affaires étaient manifestement surévalués, etc.

En outre, le tribunal a souligné que l'activité décrite dans le plan financier, à savoir le secteur de la

devoir de conseil, mais seulement l'obligation de vérification des informations.

En revanche, la Cour d'appel a décidé qu'il n'y avait pas de preuves sérieuses d'une faute commise par l'expert-comptable au niveau de son obligation de conseil. Les juges sont arrivés à cette conclusion, sur base du fait que :

- le cabinet comptable pouvait se fier à l'expérience professionnelle du client, qui a assuré que des bénéfices importants seront réalisés au deuxième trimestre;
- le client a été accompagné par une banque en tant que « conseiller des entrepreneurs et titulaires de professions libérales indépendants ». Des remarques ont été soulevées pour le premier trimestre, mais pas pour les autres. L'expert-comptable a modifié le plan financier au regard de ces remarques;



Julien LEBRUN

Exonération des plus-values sur actions – restons vigilants

Il est peu discutable par les contribuables belges que les plus-values réalisées, hors de l'exercice d'une activité professionnelle, par une personne physique lors de la cession d'actions ne sont pas imposables, à tout le moins lorsque celle-ci agit dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

Ce principe est presque érigé en maxime par les entrepreneurs qui, au terme d'une carrière laborieuse, souhaitent céder la société qu'ils ont mis de longues années à bâtir.

Néanmoins, comme pour tout principe, de potentielles exceptions peuvent apparaître et être source de mauvaises surprises.

En effet, à titre d'exception au principe, il peut être fait égard à la notion de « plus-value sur participation importante ».

L'article 90, 9° du Code des impôts sur les revenus (« CIR/92 ») prévoit la taxation des plus-values réalisées par un résident belge, soumis à l'impôt des personnes physiques, lorsque la cession porte sur des actions d'une « participation importante » à une personne morale non-résidente établie en dehors de l'Espace économique européen (« EEE »).

Enfin, il peut encore être précisé que, face à une participation importante vendue à une entité non européenne, peu importe que ce soit l'intégralité des actions qui soit cédée ou uniquement une partie d'entre elles.

Pour que cette plus-value réalisée, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, sur une participation dite importante soit imposable, différentes conditions doivent être remplies.

Il convient que :

- les actions cédées soient celles d'une société résidente ;
- l'opération de cession soit réalisée à titre onéreux (e.g. vente, échange, apport) ;
- la participation cédée soit qualifiée d'« importante ». En principe, tel sera le cas si, à un quelconque moment au cours des cinq années précédant la cession, le cédant a, à lui seul ou avec sa famille, directement ou indirectement, détenu plus de 25% des droits dans la société dont les actions sont cédées ;
- L'acquéreur soit une personne morale (e.g. société, association, collectivité publique) non résidente située en dehors de l'EEE.

Un contribuable pourrait être tenté, afin d'éviter la taxation de la plus-value issue de la cession, de préalablement céder avec plus-value les actions faisant partie de la participation importante à une personne physique ou morale résident fiscale en Belgique. L'objectif étant de rendre la plus-value réalisée exemptée, à tout le moins si elle est réalisée dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

Toutefois, un tel recours à un intermédiaire faisant office d'homme de paille, en ce qu'il céderait à son tour, sans plus-value, les actions à une personne morale étrangère située hors de l'EEE, sera sans effet dans la mesure où le législateur a prévu une disposition anti-abus spécifique.

La disposition du CIR/92 prévoit que, si au cours d'une période de douze mois précédant l'acquisition des actions par la personne morale étrangère située hors de l'EEE, une ou plusieurs cessions d'actions ont eu lieu entre d'autres personnes,

ayant généré des plus-values, celles-ci seront taxables, si le premier cédant détenait une participation importante dans la société dont les actions ont été aliénées.

Si les conditions susvisées sont réunies, la plus-value réalisée par une personne physique lors de la cession des actions considérées comme faisant partie d'une participation importante sont taxables, au titre de revenus divers, au taux distinct de 16,5%¹, si la vente est réalisée à une entité extérieure à l'Union Européenne.

Il est particulièrement pertinent de souligner que l'application de l'article 90, 9° CIR/92 n'est en rien subordonnée à l'existence d'une intention spéculative.

En effet, si les conditions sont réunies, même si la cession s'inscrit dans les limites de la gestion normale du patrimoine privé, la plus-value en résultant sera en principe taxable.

Enfin, il peut encore être précisé que, face à une participation importante vendue à une entité non européenne, peu importe que ce soit l'intégralité des actions qui soit cédée ou uniquement une partie d'entre elles.

Si les conditions d'application sont réunies, la plus-value, le cas échéant résultant de la cession d'une partie seulement des actions, est imposable.

En définitive, il ne peut qu'être recommandé à tout contribuable qui envisage de céder des actions, de s'assurer au préalable des conséquences fiscales effectives de l'opération envisagée afin d'éviter toute mauvaise surprise ou, le cas échéant, d'y apporter la solution appropriée.

Julien LE BRUN

¹ A moins que la globalisation avec les autres revenus soit plus avantageuse.

Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHTARI



Comment sont taxés les vendeurs Vinted depuis le 1er janvier 2024 ?

Vous êtes un habitué des sites de seconde main parmi lesquels figure l'emblématique plateforme de vente en ligne Vinted ? Attention, le fruit de vos ventes sera désormais tenu à l'œil par l'administration fiscale.

En effet, depuis le 1er janvier 2024, les opérateurs de plateforme en ligne sont obligés de communiquer les renseignements de certains utilisateurs à l'administration fiscale. Ces nouvelles règles découlent d'une directive européenne connue sous le nom de « DAC 7 ».

La plateforme électronique de type Vinted doit collecter, pour chacun de ses utilisateurs, certaines informations énumérées dans la loi de transposition du 21 décembre 2022. Il s'agit notamment de toutes les informations permettant d'identifier les utilisateurs (nom, prénom, adresse, date de naissance...), ainsi que les montants payés ou crédités par l'intermédiaire de la plateforme.

Vinted ainsi que d'autres sites de vente en ligne sont désormais tenus de déclarer ces informations à l'administration fiscale dès qu'un vendeur réalise plus de trente ventes ou des ventes pour un montant total qui excède 2.000 € au cours de l'année civile. Ces informations doivent être communiquées à l'administration fiscale au plus tard le 31 janvier de l'année suivant l'année civile.

Ne sont en revanche pas visés par cette obligation de déclaration, les logiciels de paiement et les

sites de petites annonces qui se contentent simplement de lister les données du vendeur et à rediriger les utilisateurs vers une autre plateforme.

Concrètement, une fois que les informations sont transmises à l'administration fiscale, cela ne signifie toutefois pas que les vendeurs seront automatiquement taxés. L'administration va

La plateforme électronique de type Vinted doit collecter, pour chacun de ses utilisateurs, certaines informations énumérées dans la loi de transposition du 21 décembre 2022.

commencer par s'intéresser aux profils qui lui sont soumis et elle procèdera à une analyse de risques.

Trois cas de figure peuvent se présenter :

- Un vendeur qui dépasse, exceptionnellement, les trente ventes ou les 2.000 € de bénéfices par an ne risque aucune taxation ;
- Un vendeur qui dépasse régulièrement ces limites sans que cette activité soit son activité professionnelle principale, se verra taxer au taux de 33 % comme revenus divers sur les revenus récoltés grâce à la vente de ses biens ;
- Si cette activité de vente d'objet de seconde main est l'activité principale du vendeur, les revenus seront considérés comme des revenus d'une activité professionnelle taxés aux taux

progressifs par tranches.

Fort heureusement, le but de cette nouvelle obligation n'est pas de taxer le vendeur qui souhaite faire un nettoyage de printemps. Dans ce cas, la vente de ses objets privés est bien considérée comme de la gestion normale d'un patrimoine privé.

En revanche, cette nouvelle obligation de déclaration risque d'entraîner une violation potentielle du Règlement général sur la protection des données (ci-après, « RGPD »). En effet, les opérateurs de plateforme déclarants conservent les registres et les données à caractère personnel recueillies et communiquées pendant 10 ans. Ce délai est réduit à 36 mois pour les vendeurs pour lesquels il n'y a aucune obligation de déclaration. Quoi qu'il en soit, en pratique, de nombreuses questions peuvent se poser au regard de la réglementation RGPD : toutes les données doivent-elles être conservées ? Sous quelle forme ? Rien n'est malheureusement clair à l'heure actuelle.

Pour finir, Vinted a signalé pour la première fois au plus tard le 31 janvier 2024 à l'administration fiscale les utilisateurs devant être obligatoirement renseignés. Les vendeurs habitués connaîtront donc rapidement les conséquences de ces nouvelles obligations.

Océane MAGOTTEAUX
Mahan SHOOSHTARI



Typhanie AFSCHRIFT

Peut-on tenir une comptabilité écologique ?

Certains se motivent actuellement pour rendre la comptabilité « écologique ».

En soi, cela ne veut pas dire grand-chose. Il faut encore mettre un contenu dans ce dernier mot.

Pour les militants de ce type de comptabilité, et notamment ceux qui ont préconisé le système dénommé Care, il s'agit de comptabiliser ces « dettes envers la nature » et les charges que l'on devrait supporter en raison des « externalités » que l'activité de l'entreprise cause.

Soyons très clairs, un tel système n'est pas compatible avec la législation comptable belge. Celle-ci se fonde essentiellement sur l'idée que la comptabilité doit représenter une « image fidèle » de la situation de l'entreprise et celle-ci se comprend d'une manière juridique. Ce que l'on doit acter, ce sont les droits et les obligations, ou les risques de se retrouver devant des charges, qui

sont elles aussi des obligations.

Il n'y a donc aucune contrainte consistant à tenir compte de « charges écologiques », tant que celles-ci ne sont pas, en vertu de la loi, traduites en des obligations légales. Les « dettes envers la

sa comptabilité interne. Il ne faut pas oublier que la comptabilité est avant tout un outil de gestion, et doit permettre d'apprécier si les objectifs sont poursuivis ou non. Il est donc permis de tenir cette comptabilité-là suivant les règles que l'on choisit.

Il peut arriver, par contre, que les législations étatiques les transforment en dettes envers l'Etat, ou des tiers, sous forme d'indemnisations par exemple. Dans ce cas, et dans ce cas seulement, il s'agit de dettes incomptabilisées.

nature » n'existent pas en droit positif.

Il peut arriver, par contre, que les législations étatiques les transforment en dettes envers l'Etat, ou des tiers, sous forme d'indemnisations par exemple. Dans ce cas, et dans ce cas seulement, il s'agit de dettes incomptabilisées.

Cela dit, il n'est pas interdit, sur le plan interne, de tenir une comptabilité en fonction des objectifs que l'on recherche. Si une entreprise a des objectifs d'ordre écologique, elle peut évidemment en tenir compte dans

Mais, bien sûr, ces comptes ne sont pas opposables aux tiers, et encore moins à l'administration fiscale. Parfois l'on se dit que c'est dommage : beaucoup d'entreprises aimeraient pouvoir déduire des « charges écologiques » de leurs revenus imposables et réduire ainsi leurs (vraies) charges fiscales ...

Typhanie AFSCHRIFT





Angélique PUGLISI

Royaume-Uni - Suppression du régime Non-dom

1. Le Royaume-Uni connaît depuis plus de 200 ans un régime fiscal particulièrement attractif pour les personnes désireuses de s'y expatrier, dénommé communément « Non-dom » ou « non-domicilié ».

D'une façon générale, ce principe de résident Non-dom repose sur le fait que l'expatrié ne possède pas la nationalité du pays ou qu'il n'y a pas vécu durant un temps assez long et qu'il décide de s'y établir nouvellement. Dans ce contexte ses revenus et les plus-values de sources étrangères ne sont pas imposés en Angleterre sauf s'ils sont ramenés dans le pays et ce pendant une durée de 15 ans.

La différence par rapport au régime actuel est que l'exonération de taxation de quatre ans s'appliquera que les revenus et gains soient ou non ramenés en Angleterre. Il ne sera plus nécessaire d'isoler les revenus/gains de source étrangère selon qu'ils sont ou non ramenés en Angleterre.

Ce régime est depuis longtemps controversé, les personnes résidentes mais domiciliées au Royaume-Uni devant s'acquitter de l'impôt auprès de l'administration fiscale sur leurs revenus et plus-values mondiaux, à l'inverse des Non-dom. Une structuration minutieuse du patrimoine avant l'expatriation a ainsi permis à de nombreux contribuables étrangers de profiter au mieux des avantages fiscaux de ce régime spécifique.

2. Dans une récente déclaration, le ministre britannique des finances Jeremy HUNT a déclaré que ce statut Non-dom sera aboli et qu'un nouveau régime, basé uniquement sur la résidence, entrera

en vigueur à partir du 6 avril 2025.

Le nouveau régime, d'une durée de quatre ans, exonérera de l'impôt britannique les revenus et gains de source étrangère des personnes physiques qui ont résidé en dehors du Royaume-Uni pendant une période d'au moins dix ans avant l'arrivée sur le territoire britannique. Ce régime s'appliquera sur demande.

La différence par rapport au régime actuel est que l'exonération de taxation de quatre ans s'appliquera que les revenus et gains soient ou non ramenés en Angleterre. Il ne sera plus nécessaire d'isoler les revenus/gains de source étrangère selon qu'ils sont ou non ramenés en Angleterre.

Des dispositions transitoires seront mises en place pour les Non-doms actuels.

Ceux qui ne bénéficieront pas du nouveau système devront payer pour l'année 2025/2026 un impôt britannique sur 50% de leurs revenus étrangers. Cette réduction de 50 % ne s'appliquera malheureusement pas aux gains de source étrangère.

Pendant deux années (2025-2026 et 2026-2027) il sera possible de ramener en Angleterre des revenus et gains de source étrangère antérieurs au 6 avril 2025 en payant un taux réduit de 12%.

Les actifs non britanniques détenus au 5 avril 2019 seront réévalués à leur valeur de marché à cette date.

Monsieur Hunt espère attirer sur le territoire britannique 15 milliards de

livres sterling de revenus étrangers supplémentaires qui généraient plus d'1 milliard de livres sterling d'impôts en plus.

Le Ministre des finances laisse toutefois en suspens la question de l'impôt sur les successions qui jusqu'à présent n'était pas dû pour les Non-doms sur les biens situés en dehors de l'Angleterre, à l'inverse de ce qui était prévu pour les citoyens domiciliés en Angleterre.

Il serait question de soumettre les Non-dom aux droits de succession (sur leurs avoirs mondiaux) après une période de 10 ans de résidence. Il est également proposé de soumettre les anciens résidents britanniques aux droits de succession pendant 10 ans après qu'ils aient quittés le territoire britannique. Cette question sera toutefois soumise à une consultation.

3. La proposition du Ministre des Finances pourrait encore être sujette à modifications s'il y avait un changement de gouvernement et si le parti travailliste prenait le pouvoir après les prochaines élections.

Quoiqu'il en soit, la suppression du régime actuel des Non-dom amènera certainement un certain nombre de Non-dom qui ne sont pas encore établi depuis longue date en Angleterre et qui n'y ont pas tissé des liens privés et sociaux étroits à s'établir ailleurs qu'en Angleterre. Les régimes forfaitaires de l'Italie et de la Suisse constituent, à cet égard, des options possibles en fonction de chaque cas particulier.

Pour les nouveaux arrivants, il conviendra évidemment d'examiner minutieusement les critères pour satisfaire au nouveau régime qui, en toute hypothèse, n'aura qu'une durée de maximum de quatre ans.

Angélique PUGLISI



Angélique PUGLISI

Modification des règles CFC et du régime de la taxe Caïman

1. La loi-programme du 22 décembre 2023, publiée au Moniteur belge du 29 décembre 2023, vient modifier deux régimes de taxation, celui des CFC (« Controlled Foreign Corporation rules ») et celui applicable aux constructions juridiques.

Nous examinerons ces modifications ci-après.

1. Règles CFC

2. Le régime des CFC, en vigueur en Belgique depuis l'exercice d'imposition 2020, permet d'imposer les bénéfices non distribués de certaines filiales étrangères qui bénéficient d'un régime fiscal favorable dans le chef des sociétés-mères belges.

Il trouve son origine dans les directives UE/2016/1664 du 12 juillet 2016 (dite « ATAD 1 ») et UE/2017/952 du 29 mai 2017 (dite « ATAD 2 »).

Ce régime vise à empêcher le déplacement artificiel du bénéfice des entités étrangères qui bénéficient d'un régime fiscal favorable.

Les directives européennes permettent aux Etats membres de choisir entre deux approches, une approche par entité ou une approche transactionnelle.

Selon l'approche par entité, les revenus de la filiale

étrangère qualifiée de CFC sont automatiquement imposés dans le chef de la société-mère tandis que, selon l'approche transactionnelle, les revenus de la filiale étrangère qualifiée de CFC ne sont imposés dans le chef de la société-mère que si ces revenus ont été détournés de manière non-authentique.

La Belgique a privilégié une approche transactionnelle de la mise en œuvre des directives européennes.

3. Pour répondre à la définition de CFC, l'entité étrangère doit répondre à certaines conditions.

Il doit s'agir d'une société étrangère disposant d'une personnalité juridique distincte, dont l'Etat de résidence n'est pas la Belgique ou un établissement étranger qui ne dispose pas d'une personnalité juridique distincte, situé en dehors de la Belgique.

La société étrangère doit, pour répondre à la définition de CFC, être contrôlée par une société résidente belge.

Le nouveau § 3 de l'article 185/2 du CIR définit cette notion de contrôle comme suit : la société belge doit détenir « avec ou sans ses entités associées la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts de cette société étrangère, soit détenir avec ses entités associées une participation à hauteur d'au moins 50 % du capital de cette société étrangère, soit posséder des droits avec ses entités associées, d'au moins 50 % des bénéfices de cette société

étrangère ».

La loi n'indique pas clairement si l'insertion des mots « entités associées » implique que la société belge doit détenir une participation directe dans la filiale ou si une participation indirecte de 50 % par l'intermédiaire du groupe est suffisante (par l'intermédiaire d'entités ou de personnes associées sans détenir directement une participation).

4. Pour constituer une CFC, la société étrangère ou l'établissement stable doivent en outre satisfaire à une condition de taxation, à savoir, ne pas être soumis à un impôt sur le revenu ou être soumis à un impôt sur le revenu qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère ou cet établissement étranger était situé en Belgique.

Même si l'établissement étranger est situé dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, il pourrait être qualifié de CFC si la condition de taxation est remplie.

Il convient donc de déterminer le montant de l'impôt des sociétés belge qui serait dû par la CFC selon les règles fiscales belges applicables en ce compris, par exemple, les règles d'amortissement, de crédit d'impôt etc. Il s'agira donc d'un calcul fastidieux à effectuer.

5. Le nouvel article 185/2 du CIR prévoit que, si les conditions susmentionnées sont remplies, la société belge a l'obligation de divulguer l'existence de la CFE

dans sa déclaration à l'impôt des sociétés.

En outre, les revenus non distribués seront imposés dans le chef du contribuable belge comme si la société étrangère ou l'établissement étranger était situé en Belgique. Ces bénéficiaires comprendront les revenus passifs tels que les intérêts, les redevances, les dividendes, les revenus issus de la location, etc.

Il existe des exceptions à la taxation des bénéficiaires issus de la société étrangère : lorsqu'il est démontré que la CFC exerce une activité économique substantielle, lorsque les revenus passifs de la CFC représentent moins d'un tiers des revenus totaux, ainsi que pour les établissements de crédit et les autres institutions financières.

6. Ces règles alourdissent malheureusement considérablement la charge fiscale et les obligations administratives des groupes internationaux disposant d'une présence en Belgique. Elles s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2024 et pour les exercices financiers se terminant le 31 décembre 2023.

2. Régime fiscal des constructions juridiques

7. Depuis 2015, les revenus perçus par l'intermédiaire de constructions juridiques sont taxés par transparence dans le chef du fondateur (ladite « taxe Caïman ») comme s'il avait lui-même directement perçus ces revenus.

8. Les sociétés étrangères sont désormais qualifiées de

constructions juridiques si elles ne sont pas soumises à un impôt sur le revenu ou si elles sont soumises à un impôt sur le revenu inférieur à 15 % (si elles sont situées en dehors de l'Espace Economique Européen) ou à 1 % (si elles sont situées à l'intérieur de l'Espace Economique Européen) du revenu imposable calculé conformément aux règles fiscales belges.

9. Parmi les diverses modifications, la loi du 22 décembre 2023 complète la définition de fondateur par une présomption réfragable pour les personnes physiques mentionnées dans le registre UBO, d'une société, d'une fiducie, d'un trust, d'une fondation ou une asbl, ou d'une structure similaire à une fiducie ou à un trust, qualifiées de constructions juridiques.

10. Par ailleurs, jusqu'à présent, un fondateur de constructions juridiques échappait à l'application de la taxe Caïman dans le cas où la chaîne de construction juridique était rompue par une entité qui ne pouvait être qualifiée de construction juridique.

Alors que la disposition légale actuellement applicable limite le champ d'application de la taxe au détenteur des droits juridiques, la nouvelle législation étend le champ d'application à ceux qui détiennent directement ou indirectement via une chaîne de constructions intermédiaires les droits juridiques ou économiques des actions ou parts.

La définition du terme « construction intermédiaire »

permet également de viser les chaînes de constructions juridiques dont toutes les entités ne sont pas des constructions juridiques en tant que telles.

Il en résulte que toute société située dans l'Espace Economique Européen faiblement taxée, qui serait détenue indirectement par une personne physique résidente belge, pourrait donner lieu à un régime de taxation par transparence dans le chef du particulier qui pourrait être considéré comme fondateur, même si cette entité, faiblement imposée est détenue indirectement par le biais d'autres structures normalement imposées (belges ou étrangères).

Une personne physique détentrice des actions d'une société holding belge qui ne détiendrait qu'une faible participation pourrait donc se voir taxer comme fondatrice par

En outre, les revenus non distribués seront imposés dans le chef du contribuable belge comme si la société étrangère ou l'établissement étranger était situé en Belgique.

transparence d'une construction juridique faiblement imposée (en-dessous de 15 % ou 1 % selon qu'elle est située ou non dans l'Espace Economique Européen) qui serait détenue par une autre société du groupe.

En pratique, une mise en œuvre du nouveau texte législatif paraît presque impossible. Comment l'actionnaire minoritaire d'une



société belge normalement imposée pourrait-il disposer d'informations sur des sous-filiales d'une société qu'il ne contrôle pas ?

11. Comme dans le passé, l'imposition par transparence du fondateur ne s'applique pas s'il est démontré que la construction juridique exerce une activité économique substantielle qui n'a pas pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de cette construction juridique.

12. Pour éviter un chevauchement avec les règles en matière de CFC, il est prévu que les constructions juridiques ne sont pas imposées par transparence dans le chef du fondateur si elles sont imposées dans le chef d'une société résidente, en application des dispositions en matière de CFC.

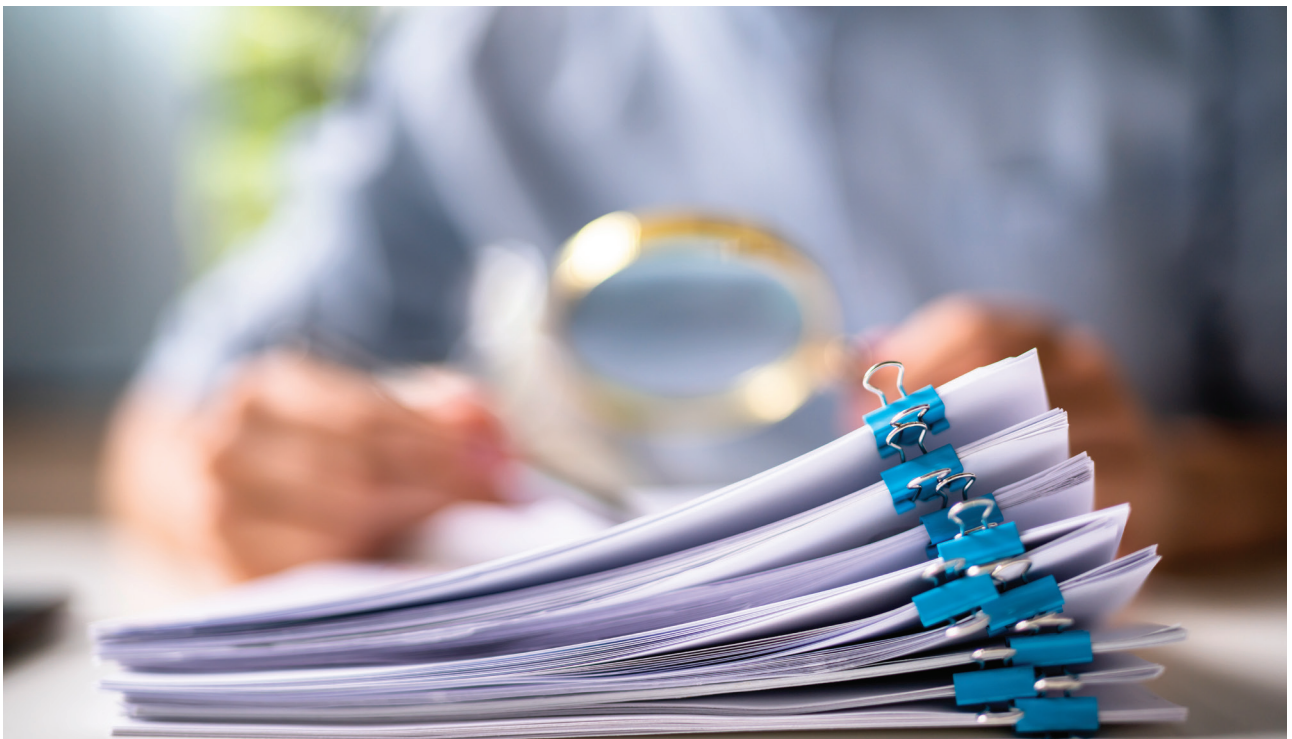
13. Malgré les critiques qui avaient été émises à l'encontre de cette modification, le texte de l'article 18 du CIR prévoit que les bénéfices non distribués de la construction juridique sont taxés dans le chef du fondateur au moment où les actions, les droits ou les actifs de la construction juridique sont apportés en dehors de la Belgique ou si le fondateur transfère sa résidence ou son siège de fortune à l'étranger. Il s'agit là de l'application de l'exit tax à la française.

14. Les obligations déclaratives de constructions juridiques sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2024. Les autres dispositions sont applicables aux revenus qui sont recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique, à partir du 1er janvier 2024.

En cas d'omission de déclaration de l'existence d'une construction juridique, le délai d'enrôlement de l'impôt supplémentaire est de 10 ans à partir du 1er janvier de l'année qui débute l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

15. On l'aura compris, les nouvelles règles, non seulement étendent le champ d'application de la taxe Caïman mais ont surtout pour conséquence qu'apprécier si une situation relève ou non du champ d'application de la taxe Caïman est devenu presque impossible à effectuer sans l'assistance d'experts en la matière.

Angélique PUGLISI





Typhanie AFSCHRIFT

Plus-values et gestion normale : la fin d'un système ?

Dans un récent arrêt, qui a porté sur une affaire souvent commentée, la Cour de cassation a rendu une décision en matière de taxation des plus-values réalisées sur des actions.

En l'espèce, un actionnaire d'une entreprise familiale avait acquis à d'autres membres de la famille, une partie d'une participation pour un prix déterminé, puis avait vendu ensemble, sa propre participation et celle qu'il avait achetée, à un prix très nettement plus élevé.

L'actionnaire avait toutefois fait remarquer qu'il n'était absolument pas dans une situation de spéculation, puisqu'il ne courrait en réalité aucun risque, dans la mesure où il savait, au moment de l'achat de la participation, qu'il pourrait la revendre tout de suite beaucoup plus cher.

Paradoxalement, et en contradiction avec l'ensemble de la jurisprudence antérieure, la Cour de cassation a précisément considéré que l'opération ne relevait pas de la gestion normale d'un patrimoine privé (exonérée), parce que pour cela, il aurait fallu une « gestion simple », alors qu'en l'espèce, l'élimination totale du risque de perte doit au contraire être considérée comme

les termes « gestion normale » d'un patrimoine privé. Ceux-ci ont certes été validés dans un arrêt de 2022 de la Cour constitutionnelle, mais il est douteux qu'ils échapperaient à la censure des juridictions internationales, qui exigent une « *quality of law* » impliquant une meilleure connaissance par le contribuable de ce qui est taxable et de ce qui ne l'est pas.

Il nous paraît que ce critère de gestion normale d'un patrimoine privé est beaucoup trop vague pour assurer une sécurité juridique acceptable. Le problème, c'est qu'en cas d'intervention du législateur, il faut craindre qu'on aboutisse à une forme de taxation plus ou moins généralisée des plus-values

Il me semble que le vrai problème vient du choix du législateur pour les termes « gestion normale » d'un patrimoine privé. Ceux-ci ont certes été validés dans un arrêt de 2022 de la Cour constitutionnelle, mais il est douteux qu'ils échapperaient à la censure des juridictions internationales, qui exigent une « quality of law » impliquant une meilleure connaissance par le contribuable de ce qui est taxable et de ce qui ne l'est pas.

Typhanie AFSCHRIFT

L'administration avait considéré que la plus-value « historique » réalisée par l'actionnaire sur sa propre participation initiale était exonérée mais qu'il n'en était pas de même de la plus-value réalisée entre le prix d'acquisition auprès de son frère et le prix de revente, quasi immédiate, de cette partie de la participation.

On aurait pu considérer qu'une telle taxation se justifiait suivant le critère classique d'une plus-value réalisée à brefs délais.

une manière de s'écarter de cette gestion normale.

D'excellents commentateurs ont déjà fait remarquer que la Cour « réécrivait l'histoire » et n'était absolument pas cohérente : après des dizaines d'arrêts considérant que c'est le caractère spéculatif qui rendait l'opération « anormale », on voit à présent que cette anormalité est déduite ... de l'absence de spéculation !

Il me semble que le vrai problème vient du choix du législateur pour



Huu-Toan NGUYEN

Pour la Cour de cassation, un abus fiscal peut exister même si le contribuable n'a pas participé à tous les actes juridiques

En matière fiscale, la disposition générale anti-abus est consacrée par l'article 344, §1er du C.I.R. Pour qu'il y ait abus fiscal, il est nécessaire d'être en présence d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques qui réalise l'une des opérations énumérées par l'article.

D'après les travaux parlementaires relatifs à cette disposition, pour l'application de la disposition anti-abus, le concept d'« ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » vise également la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition et ne vise donc pas uniquement les cas où ils relèvent du même exercice d'imposition. Les actes

successifs doivent constituer une chaîne indivisible. Ainsi, il en ressort que la disposition anti-abus prévue à l'article 344, §1er du C.I.R. ne pourra être invoquée que si l'administration fiscale apporte la preuve de l'unicité d'intention entre les opérations (Doc. Parl., Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113).

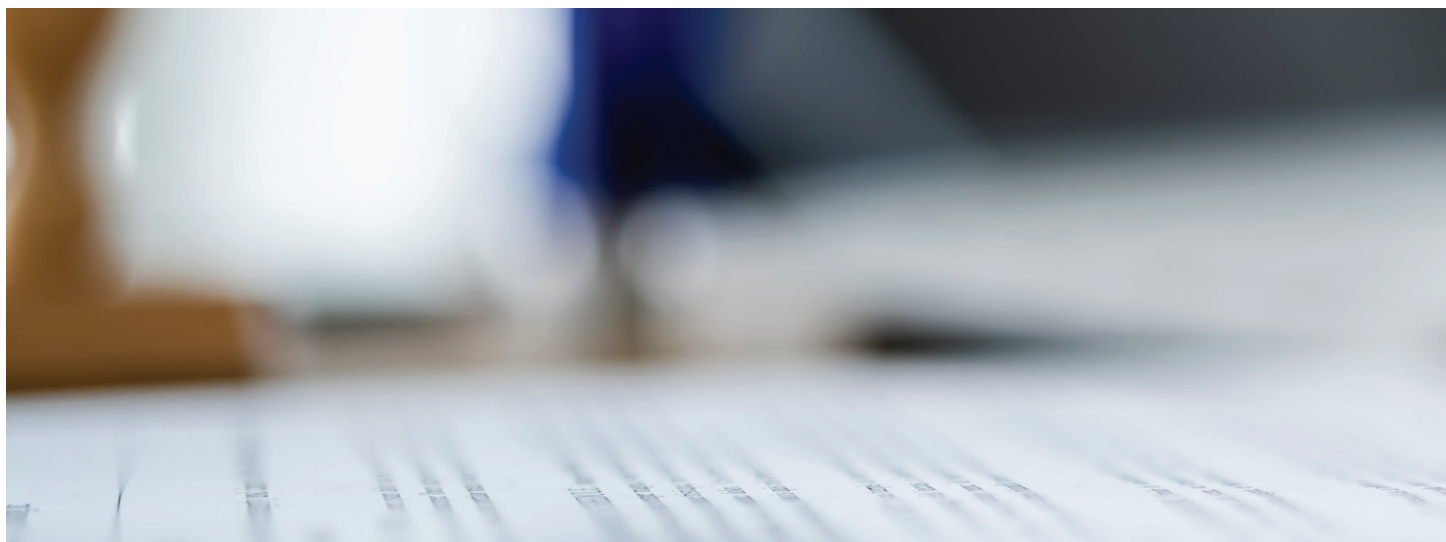
Dans un récent arrêt du 11 janvier 2024 (Cass., 11 janvier 2024, F.23.0008.N), la Cour de cassation s'est prononcée sur la portée de la notion d'« ensemble d'actes juridiques » et plus particulièrement sur la question de savoir si le contribuable devait personnellement participer à tous les actes juridiques pour qu'il y ait abus fiscal. La réponse de la Cour de cassation est négative.

La question s'était déjà posée en doctrine. D'un côté, certains auteurs déduisaient de la version française de la disposition (« l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé ») que pour qu'il y ait abus fiscal, tous les actes juridiques devaient être posés par le contribuable. De l'autre

côté, la version néerlandaise de la disposition (« de doorhem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen ») n'exigerait pas que le contribuable doive poser tous les actes juridiques.

L'affaire portée devant la Cour de cassation peut être résumée comme suit : un entrepreneur a cédé ses actions à une société de Telecom pour un montant avoisinant les 14 millions d'euros réalisant à cette occasion une conséquente plus-value. L'acquisition des actions de l'entrepreneur par la société holding de reprise avait été financée par un emprunt bancaire. Un mécanisme complexe impliquant entre autres des distributions de dividendes, des emprunts auprès d'autres sociétés du groupe, des attributions de tantièmes, des transformations, des fusions et des facturations entre sociétés avait ensuite été mis en place afin de rembourser l'emprunt bancaire.

L'administration fiscale considéra qu'il s'agissait d'un montage constitutif d'un abus fiscal au sens



de l'article 344, §1, du C.I.R. tandis que le contribuable se défendit en arguant que les conditions de la disposition anti-abus n'étaient pas remplies en l'espèce. Selon le contribuable, il ne pourrait y avoir abus fiscal que pour autant que le contribuable participe à chacun de ces actes juridiques ce qui n'était pas le cas en l'espèce, ce dernier s'étant limité à vendre ses actions à la société.

La Cour d'appel donne raison à l'administration fiscale. Elle décida que la disposition anti-abus n'exigeait pas que tous les

La Cour commence par distinguer l'élément objectif et subjectif découlant de la disposition anti-abus.

Elle précise qu'un ensemble d'actes juridiques au sens de l'article 344, §1er, C.I.R. présume qu'il existe une unité d'intention entre les différents actes juridiques, qui doivent former une chaîne indivisible. L'exigence d'une unité d'intention pour qu'il soit question d'un abus fiscal n'exige, cependant, pas que le contribuable participe formellement à tous les actes juridiques.

Dans son arrêt, la Cour de Cassation confirme que l'article 344, §1er du C.I.R. n'exige pas la participation du contribuable à tous les actes juridiques.

actes doivent être posés par le contribuable.

Dans son arrêt, la Cour de Cassation confirme que l'article 344, §1er du C.I.R. n'exige pas la participation du contribuable à tous les actes juridiques.

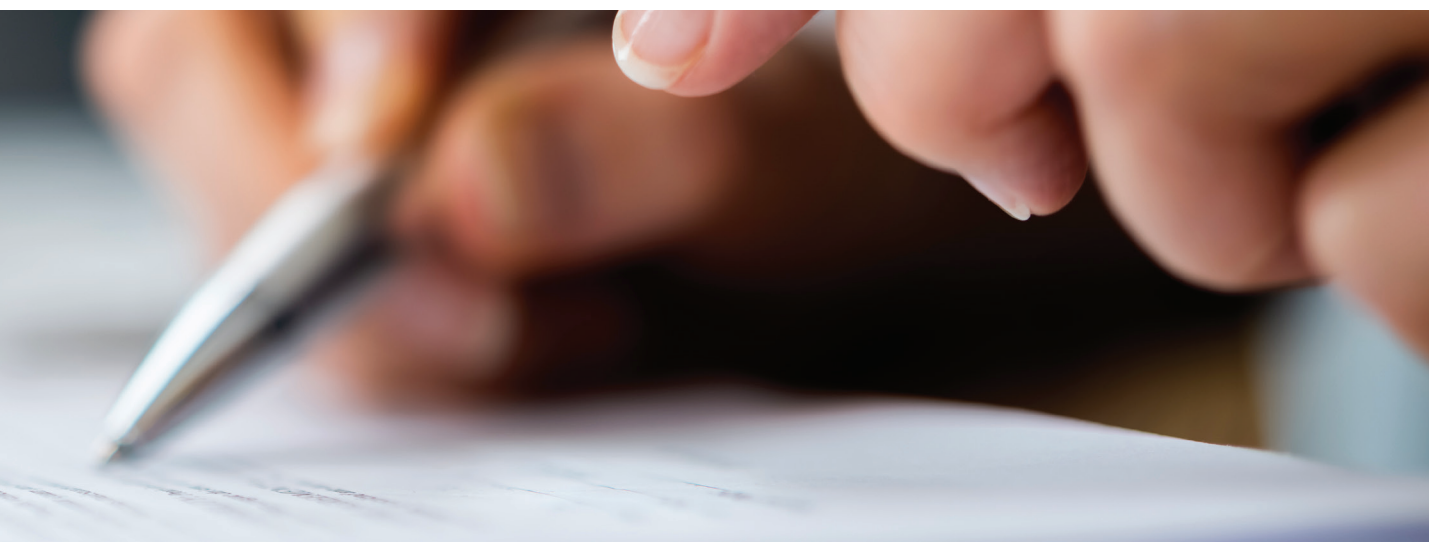
A l'appui de son pourvoi en cassation, le contribuable avait également soutenu que le juge d'appel aurait dû examiner séparément les actes juridiques constitutifs afin de déterminer s'il pouvait exister un lien de causalité

concret et nécessaire entre les différents actes juridiques. Sur ce point, la Cour confirma également le point de vue du juge d'appel. Elle considère que le juge doit uniquement établir qu'il y a une unité d'intention entre les actes juridiques pour que la disposition anti-abus puisse s'appliquer.

Par son arrêt, la Cour de cassation prend ainsi position quant à l'application de la disposition générale anti-abus prévue à l'article 344, §1er du C.I.R. à une opération comportant plusieurs actes juridiques. Selon elle, il faut mais il suffit que la preuve de l'unité d'intention des actes juridiques dans le chef du contribuable soit apportée pour avoir recours à la disposition anti-abus, sans qu'il faille devoir vérifier chaque acte juridique séparément.

Cette interprétation nous paraît toutefois difficilement compatible avec le texte légal.

Huu-Toan NGUYEN





Julien LEBRUN

Liste européenne des Etats non coopératifs à des fins fiscales : update

Le Conseil de l'UE a adopté le 20 février dernier une nouvelle liste des Etats non coopératifs à des fins fiscales, fréquemment appelée « liste noire » ou encore « liste des paradis fiscaux ».

Pour nous rafraîchir la mémoire, rappelons qu'en 2017 l'Union européenne a établi une liste des pays et territoires considérés comme non coopératifs à des fins fiscales.

Cette démarche s'inscrit dans la volonté de l'Union européenne de promouvoir, à l'échelle mondiale,

une bonne gouvernance dans le domaine fiscal.

Les différents pays et territoires du monde sont évalués sur la base d'une série de critères portant sur la transparence fiscale, sur l'équité fiscale et sur la mise en œuvre de normes internationales destinées à prévenir l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéficiaires.

L'établissement de cette liste est le fruit d'un processus dynamique. Dans cet esprit, des dialogues politiques et procéduraux avec les organisations internationales et les juridictions concernées sont, en principe, établis.

La liste noire qui en réalité est appelée « Annexe 1 », est mise

à jour deux fois par an afin de suivre l'évolution de la situation, généralement en février et en octobre, sous les auspices des ministres des finances de l'UE.

La liste vise à référencer les pays qui n'ont pas dialogué, de manière constructive, avec l'UE quant à la gouvernance fiscale ou qui n'ont pas respecté leurs engagements pris en ce sens.

En février dernier, le Conseil a retiré de la liste les Bahamas, le Belize, les Seychelles et les Îles Turks-et-Caïcos.

Il en résulte que désormais la liste comprend les douze juridictions suivantes : les Samoa américaines, Anguilla, Antigua-et-Barbuda, les Fidji, Guam, les Palaos, le Panama,



la Fédération de Russie, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu.

Précisons que l'inscription d'un Etat sur la liste n'emporte, en tant que telle, aucune sanction. Néanmoins, les Etats membres ont la faculté de prendre des sanctions (fiscales ou non), pourvu qu'il s'agisse de mesures défensives proportionnées.

En Belgique, des règles spécifiques ont été adoptées concernant les entités qui sont établies « dans

internationaux ainsi que d'autre part, les engagements pris par ces juridictions en vue de réformer leur législation afin de se conformer aux normes de bonne gouvernance fiscale convenues.

L'objectif visé est d'encourager l'approche positive adoptée par les pays coopératifs en vue d'implémenter les principes de bonne gouvernance fiscale dans leur juridiction mais également de reconnaître les travaux constructifs qui ont été entrepris à cette fin.

verra pas ajoutée à la liste noire de l'UE.

Enfin, notons encore qu'Israël a également honoré ses engagements (relatifs à l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers) et, par conséquent, ne sera pas non plus ajoutée à la liste de l'Annexe 1.

L'évolution de la liste européenne des Etats ou territoires non coopératifs à des fins fiscales mérite d'être surveillée et ce plus particulièrement dans la mesure où les règles fiscales belges s'y référant peuvent entraîner de lourdes conséquences.

La liste vise à référencer les pays qui n'ont pas dialogué, de manière constructive, avec l'UE quant à la gouvernance fiscale ou qui n'ont pas respecté leurs engagements pris en ce sens.

En février dernier, le Conseil a retiré de la liste les Bahamas, le Belize, les Seychelles et les Îles Turks-et-Caicos.

Julien LE BRUN

une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives »¹.

Tel est notamment le cas pour ce qui concerne l'application de la taxe caïman, des règles en matière de société étrangères contrôlées, de l'obligation déclarative de certains paiements effectués, ou encore à l'application du régime des revenus définitivement taxés.

En outre, il est pertinent de souligner qu'en parallèle à cette liste noire, le Conseil rédige également un état des lieux (« Annexe II »), fréquemment appelé « liste grise », qui reflète d'une part la coopération en cours entre l'UE et ses partenaires

A titre d'exemple, il peut être souligné que Hong Kong figure sur la liste grise depuis octobre 2021 et disposait d'un certain délai pour adapter son régime fiscal aux exigences requises.

En concertation avec l'Union européenne, Hong Kong a donc procédé à la modification du régime fiscal en vigueur avant la date butoir. Il s'agissait notamment de l'imposition des revenus passifs (intérêts, dividendes, redevances), de certains aspects de la fiscalité relative aux plus-values offshore ainsi que sur l'exigence de substance.

Il semble qu'Hong Kong se soit à présent conformée aux exigences européennes et partant, ne se

¹ Voy. en ce sens et par exemple, l'article 203 §1er 1° CIR/92.



Huu-Toan NGUYEN

L'opération de vente rapide d'actions face à la notion de gestion normale d'un patrimoine privé

La portée précise de la notion de gestion normale d'un patrimoine privé provoque moult débats depuis des décennies. Cette notion constitue l'élément central pour échapper à la qualification et la taxation à titre de revenus divers prévues à l'article 90, 1°, du Code d'impôt sur les revenus (ci-après, C.I.R.).

Conformément à cet article, sont considérés comme revenus divers : « les bénéfices et profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement, ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité

professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ».

Les conséquences fiscales d'une telle qualification sont non-négligeables : soit une taxation au taux de 33% à titre de revenus divers soit une exonération en cas de gestion normale d'un patrimoine privé.

Dès lors, que faut-il entendre par « gestion normale d'un patrimoine privé » ?

Par un récent arrêt du 7 décembre 2023 (Cass., 7 décembre 2023, F.22.0174.N), la Cour de cassation a confirmé l'appréciation du juge d'appel qui avait estimé que la vente rapide d'actions in casu ne rentrait pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les faits peuvent être résumés comme suit: le premier demandeur avait conclu une convention

d'associés qui lui donnait un droit de préemption sur les actions de son frère. Préalablement, le premier demandeur avait convenu avec un tiers de la revente immédiate des dites actions permettant à ce premier de ne pas avoir recours à des fonds propres. A cette occasion, il réalisa une plus-value.

Dans le cas d'espèce, le juge d'appel examina le sort de cette plus-value sur actions au regard de 90, 9°, 1er tiret, du C.I.R. 92 qui dispose que sont qualifiées de revenus divers les plus-values sur actions qui « sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ».

Dans son arrêt, la Cour de cassation commença par rappeler que la notion d' « opérations de gestion normale d'un patrimoine privé » doit être compris comme incluant



les actes dit de « gestion simple » à savoir les actes accomplis par une personne raisonnable et prudente dans la gestion quotidienne de son patrimoine privé. D'après la Cour, il est nécessaire de tenir compte des risques de perte dans les opérations ainsi que des moyens professionnels mis en œuvre. La circonstance qu'une opération ne comporterait pas de risque de perte n'entraîne pas automatiquement la qualification de simple gestion d'un patrimoine privé de l'opération. Le juge apprécie souverainement si une

Le premier demandeur et le tiers acquéreur avaient également conclu un accord pour la reprise de toutes les actions du tiers acquéreur sous la condition suspensive que le premier demandeur possède toutes les actions du groupe à une date déterminée.

Dès lors, bien que toutes les actions soient entre les mains du premier demandeur, le tiers acquéreur s'était déjà juridiquement engagé à reprendre toutes les actions à un prix supérieur à celui que le premier demandeur paierait

avait pu légalement décider que l'opération à l'occasion de laquelle le premier demandeur avait réalisé une plus-value sur les actions de son frère ne constituait pas une opération ordinaire de gestion d'un patrimoine privé et que cette plus-value était imposable conformément à l'article 90, 9°, 1er tiret, du C.I.R.

Dans une cause plus ancienne (Cass., 6 mai 1988, F.J.F, 88/156), la Cour de cassation avait toutefois défini la notion de spéculation en précisant que « la revente à bref délai n'est pas une condition nécessaire à l'existence d'une spéculation » ce qui permettait d'éviter la taxation en tant que revenu divers.

L'arrêt de la Cour du 7 décembre 2023 nous rappelle donc que déterminer si une opération relève ou non de la « gestion normale d'un patrimoine privé » s'apprécie au cas par cas. Sur base de l'ensemble des faits de l'espèce, un seul élément n'est en soi pas suffisant. Il conviendra de tenir compte de l'ensemble des circonstances ayant entraîné la réalisation de la plus-value.

Huu-Toan NGUYEN

Par un récent arrêt du 7 décembre 2023 (Cass., 7 décembre 2023, F.22.0174.N), la Cour de cassation a confirmé l'appréciation du juge d'appel qui avait estimé que la vente rapide d'actions in casu ne rentrait pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

opération dépasse la simple gestion d'un patrimoine privé.

En l'espèce, la Cour de cassation constate notamment les éléments suivants pris en compte par le juge d'appel pour fonder sa décision : en vue de l'acquisition des actions du groupe, le premier demandeur avait structuré la transaction de telle sorte qu'il n'a pas eu à débloquent de fonds propres pour le paiement du prix d'achat de 50% du bloc d'actions. Les actions avaient été financées par des fonds mis à la disposition du premier demandeur par le tiers acquéreur.

Ainsi, le prêt du tiers acquéreur avait été remboursé immédiatement après, par compensation, avec le prix d'achat payé par le tiers pour toutes les actions du groupe.

proportionnellement à son frère. Le premier demandeur s'était donc déjà assuré une importante plus-value sur le bloc d'actions de son frère de 50% avant même l'exercice de son droit de préemption et d'avoir ce bloc d'actions et sans devoir courir aucun risque financier ou économique normalement associé aux transactions d'actions.

Finalement et compte tenu de ce crédit à court terme, le premier demandeur n'a supporté aucun risque financier étant donné que les transactions étaient quasi-simultanées et que toute l'opération avait été négociée par le premier demandeur avec le tiers acquéreur et non pas imposée comme celui-ci le prétendait.

Sur base de ces éléments, la Cour conclut que le juge d'appel



Nouveautés en matière de droits d'enregistrement

Depuis le 1er janvier 2024, le Code des droits d'enregistrement d'hypothèque et de greffe relatif aux constitutions et cessions de droits d'emphytéose et de superficie est modifié. En effet, le taux des droits d'enregistrement pour les droits d'emphytéose ou de superficie constitués ou cédés à partir du 1er janvier 2024 est passé de 2 à 5 %. Cette modification découle des articles 5 et 6 de la loi-programme du 22 décembre 2023.

La loi précise que ce nouveau tarif va s'appliquer :

- aux actes authentiques de constitution et de cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie passés à partir du 1er janvier 2024, à moins qu'ils aient été précédés d'un acte sous signature privé antérieur à cette date. Dans ce cas, le taux de 2 % reste applicable;
- aux actes sous signature privée de constitution et de cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie signés à partir du 1er janvier 2024.

Pour rappel, le droit d'emphytéose est défini par le nouveau Code civil comme étant «un droit réel d'usage conférant un plein usage et une pleine jouissance d'un immeuble par nature ou par incorporation appartenant à autrui». Le droit d'emphytéose a une durée comprise entre 15 et 99 ans et il peut être conclu à titre onéreux ou gratuit. Les obligations de l'emphytéote sont, depuis le nouveau Code civil, plus lourdes puisqu'il doit prendre en charge tous les impôts ainsi que les grosses réparations et entretiens de l'immeuble.

Le droit de superficie est défini comme étant «un droit réel d'usage qui confère la propriété de volumes, bâtis ou non, en tout ou en partie, sur, au-dessus ou en dessous du fonds d'autrui, aux fins d'y avoir tous ouvrages ou plantations». Le superficiaire est propriétaire des constructions qu'il a érigées et il en supporte les impositions. Le droit de superficie peut avoir une durée maximale de 99 ans et peut être accordé tant à titre gratuit qu'à titre onéreux.

Cette modification du taux est lourde de conséquences, puisque le taux des droits d'enregistrement est calculé sur le prix total payé par l'emphytéote ou le superficiaire

En effet, le taux des droits d'enregistrement pour les droits d'emphytéose ou de superficie constitués ou cédés à partir du 1er janvier 2024 est passé de 2 à 5 %. Cette modification découle des articles 5 et 6 de la loi-programme du 22 décembre 2023.

pendant toute la durée du droit.

Prenons l'exemple d'un propriétaire d'un immeuble qui souhaite accorder un droit d'emphytéose à sa société pour une durée de 30 ans, moyennant une redevance annuelle de 15.000 €. Bien que la société puisse déduire ce montant à titre de frais professionnels, elle devra payer 22.500 € de droit d'enregistrement contre 9.000 € il y a encore quelques mois.

Ce nouveau taux n'est toutefois pas

applicable lorsque la constitution ou la cession du droit d'emphytéose ou de superficie est consentie à une association sans but lucratif, une association internationale sans but lucratif ou une personne morale créée conformément et assujettie à la législation d'un autre État membre de l'Espace économique européen et qui a son siège statutaire, son administration centrale ou son principal établissement sur le territoire de l'Espace économique européen. Dans ce cas, le taux réduit de 0,50 % est maintenu.

Soutenue par aucune justification économique réelle, cette modification du taux apportée à la matière des droits d'enregistrement a pour conséquence d'encore un peu plus déposséder les citoyens au profit de l'Etat. Pour illustrer nos propos, il suffit de constater que le taux a été multiplié par 25 en dix ans et demi puisqu'il était de 0,2 % jusqu'au 30 juin 2013.

Océane MAGOTTEAUX
MAHAN SHOOSHTARI

Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHARI



Le nouveau régime TVA de la démolition-reconstruction d'immeubles

Depuis le 1er janvier 2024, un régime définitif en matière de démolition et de reconstruction d'immeubles est entré en vigueur, et le moins que l'on puisse dire, c'est qu'il y aura des impacts significatifs pour les particuliers et les professionnels du secteur de la construction.

Le régime TVA de la démolition-reconstruction d'immeubles a évolué énormément ces dernières années. Le législateur a adopté plusieurs régimes pour favoriser le renouvellement du parc immobilier, mais aussi contribuer à la stimulation économique du secteur de la construction.

Dans un premier temps, un régime permanent a été adopté en 2007 prévoyant un taux réduit de 6 % pour les travaux de démolition et de reconstruction d'habitations destinées à être utilisés exclusivement ou à titre principal comme logement privé. La particularité de ce régime était son application dans seulement 32 zones urbaines limitativement énumérées.

Dans un second temps, un régime temporaire a été instauré de 2021 à 2023 en réponse aux conséquences économiques de la pandémie Covid-19. Le taux réduit de la TVA de 6 % a été étendu à l'ensemble du territoire belge, à l'exclusion des 32 zones urbaines.

Le champ d'application matériel a lui aussi été élargi aux ventes et à la constitution de droits réels des nouveaux logements consécutive à des travaux de démolition et de reconstruction. Ceci a pour conséquence de permettre aux acquéreurs de bénéficier de ce tarif préférentiel. Les travaux de démolition et de reconstruction qui étaient déjà prévu dans le régime permanent sont eux aussi susceptibles de bénéficier du taux réduit.

Il convient de noter que l'application du deuxième régime est soumise à diverses conditions, notamment de nature sociale, que nous n'abordons pas dans la présente contribution.

L'attractivité fiscale de ces régimes a permis de relancer le secteur économique de la construction, en plus de l'impact écologique positif créé par le renouvellement du parc immobilier. Les performances énergétiques ont été améliorées et la dépendance à l'égard des combustibles fossiles a été réduite.

Désormais, seuls les particuliers pourront bénéficier du taux réduit pour la démolition et la reconstruction moyennant le respect des conditions suivantes : (i) qu'il s'agisse de leur habitation propre et unique, (ii) que la surface habitable du bâtiment d'habitation nouvellement construit ne dépasse pas 200 mètres carré.

Concrètement, le nouveau régime concerne la situation d'un maître d'ouvrage - personne physique qui effectue des travaux de démolition et de reconstruction et qui utilise le nouveau bâtiment exclusivement ou

Mais à notre point de vue, ce nouveau régime est peu intéressant, pour les raisons suivantes :

- le taux réduit pour les livraisons de bâtiments d'habitations et constitutions de droits réels portant sur de tels biens n'est plus applicable et ;

- les entreprises du secteur de la construction ne sont plus concernées par ce régime préférentiel.

Le nouveau régime permanent, introduit par la loi-programme du 22 décembre 2023, est entré en vigueur à partir du 1er janvier 2024. Les règles sont désormais plus claires, mais pas nécessairement plus intéressantes.

En effet, un seul régime TVA démolition-construction est désormais applicable pour l'ensemble du territoire, ce qui signifie que le régime temporaire et l'ancien régime permanent ont été supprimés. Cela facilitera les choses.

Mais à notre point de vue, ce nouveau régime est peu intéressant, pour les raisons suivantes :

- le taux réduit pour les livraisons de bâtiments d'habitations et constitutions de droits réels portant sur de tels biens n'est plus applicable et ;

- les entreprises du secteur de la construction ne sont plus concernées par ce régime préférentiel.

principalement comme logement privé unique. Il doit y installer son domicile.

Il est regrettable que le nouveau régime exclu le cas où un particulier acquiert un bâtiment qui a fait l'objet d'un projet de démolition-reconstruction par l'intermédiaire d'une entreprise de construction. Dans cette situation, la TVA passera à 21 %, ce qui rend malheureusement encore plus inabordable le logement pour la population, et plus particulièrement pour les jeunes candidats.

Océane MAGOTTEAUX
Mahan SHOOSHARI



Spyridon CHATZIGIANNIS

La taxe Caïman et les dispositions anti-abus françaises passent l'écueil à la nouvelle convention préventive belgo-française

La taxe Caïman au niveau belge

La taxe Caïman, vocable qui vise le mécanisme de taxation par transparence instauré par l'article 5/1 du Code des impôts sur les revenus, a déjà fait couler beaucoup d'encre.

« Imposer par transparence » signifie en substance que le fondateur d'une des structures visées par la loi est imposable sur les revenus de la structure visée par la loi (qualifiée de « construction juridique ») comme s'il les avait réalisés lui-même et ce même si la société n'avait pas distribué des dividendes à ses actionnaires : si les conditions de la taxe Caïman sont réunies, l'on va donc raisonner comme si la structure visée n'existait pas.

Force est de constater que le champ d'application de la taxe Caïman ne cesse d'être élargi et vise même des structures établies dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, même si ledit pays fait partie de l'Espace Economique Européen.

Le problème est, d'évidence, que le législateur belge traite certaines structures relevant d'un droit étranger comme si elles étaient inexistantes, alors qu'en même temps, il essaye de tirer des conséquences fiscales d'une situation juridique qui, ayant lieu

en dehors des frontières de la Belgique, devrait normalement échapper à sa compétence fiscale.

Ces questions ont, depuis le début, donné lieu à des vives discussions, surtout dans les cas où l'Etat d'établissement de la structure visée est lié à la Belgique par une convention préventive de la double imposition.

En effet, dans un tel cas et ce par le biais de la taxe Caïman, l'Etat belge s'arroge, fut-ce indirectement le pouvoir d'imposer des revenus qui ne pourraient l'être suivant la législation de l'Etat qui serait compétent de les imposer en vertu de la convention préventive de la double imposition.

Certes, la taxation se fait dans le chef d'une personne différente de celle visée par la Convention mais le fait demeure qu'un revenu que l'Etat compétent estime ne pas devoir taxer deviendrait taxable dans le chef d'une autre personne, en Belgique : ce qui est parait singulier dans la mesure où c'est nature des revenus qui fonde pour chaque revenu la désignation de telle ou telle partie pour l'imposer... et non pas l'inverse.

Enfin, outre la question de la raison de cet « excès de pouvoir fiscal », l'on a constaté que dans certains cas, cette taxation était susceptible de créer une double imposition économique (le même revenu est imposé dans le chef de personnes différentes) à laquelle une convention préventive qui a vocation à régler les questions de double imposition juridique (le même revenu imposé dans le chef de la même personne pour la même période imposable) ne peut remédier.

La taxe Caïman et la nouvelle

convention préventive belgo-française

Pour rappel, en date du 9 novembre 2021, la Belgique et la France ont signé une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Le même jour, un Protocole a été signé entre les parties et l'article 16 de celui-ci prévoit que la France pourra, notamment, appliquer les articles 209 B, 123 bis, 115 quinquies et 212 du Code général des impôts, alors que la Belgique pourra de son côté appliquer l'article 5/1 du Code des impôts sur les revenus 1992.

L'on constate donc que les deux Etats ont expressément et même contractuellement admis l'application de la taxe Caïman dans un contexte franco-belge.

Il s'agit ici d'un pas en arrière majeur en la matière, surtout pour les actionnaires belges de certaines structures françaises fiscalement translucides ou transparentes, les sociétés civiles immobilières (SCI) en tête.

En effet, il faut noter d'emblée que la nouvelle convention subordonne l'exonération des revenus immobiliers (toujours sous réserve de progressivité) à l'imposition désormais « effective » desdits revenus en France.

Ainsi, lorsque l'immeuble détenu par la SCI est loué, les revenus immobiliers seront imposés en France, la condition de taxation effective sera remplie et la Belgique devra exonérer les revenus sous réserve de progressivité.

Quid si l'immeuble n'est pas loué ?

Hormis la taxe foncière, aucune imposition n'aura lieu en France.

Or, en Belgique, l'on déclare le revenu cadastral - qui est un revenu fictif - actualisé dans sa déclaration fiscale. De ce fait, un bien non-loué en France pourrait être considéré comme générant un revenu (fictif) qui n'est pas imposé en France et qui serait donc susceptible d'être visé par la Taxe Caïman.

Certes, sauf dans le cas où l'immeuble français aurait une valeur très conséquente, l'incidence « économique », en termes de coût fiscal, de l'application de la taxe Caïman sur le résident belge-associé d'une SCI pourrait ne pas être très importante mais il ne faut pas perdre de vue que tomber sous le coup de la taxe Caïman n'emporte pas que des conséquences ayant trait à la taxation de tel ou tel revenu : l'application de ce régime comporte d'autres contraintes, comme l'obligation de déclaration de la structure ou les conséquences fiscales bien plus importantes en cas de transfert du siège social de la SCI (ou même du transfert du domicile fiscal de la personne qui sera considéré comme son

fondateur).

Il reste donc à espérer que le fisc belge n'adoptera pas une position aussi extrême.

Une autre structure potentiellement visée par la taxe Caïman est la société civile de portefeuille (SCP), qui est susceptible de détenir de l'immobilier ou des valeurs mobilières. Elle est également soumise à l'impôt sur le revenu dans le chef de ses associés, à moins qu'elle n'opte volontairement pour l'impôt des sociétés.

Suivant la nature des investissements réalisés, il n'est donc pas impossible que l'associé belge d'une SCP soit soumis à la taxe Caïman.

L'impact possible de l'applicabilité des règles anti-abus françaises

Il serait utile d'évoquer également, mais brièvement, les dispositions légales dont la France a souhaité assurer l'application.

D'emblée, il faut préciser qu'en France, un régime fiscal est qualifié de privilégié quand la société ou l'entité visée, soit n'est pas imposable, soit elle l'est mais le

montant de l'impôt dû est inférieur d'au moins 40 % à celui que la société ou entité en question aurait payé en France. (art. 238A CGI)

Il s'agit ici d'un pas en arrière majeur en la matière, surtout pour les actionnaires belges de certains structures françaises fiscalement translucides ou transparentes, les sociétés civiles immobilières (SCI) en tête.

Dans ce contexte : l'article 209B du CGI prévoit que lorsqu'une personne morale établie en France et soumise à l'impôt des sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des titres ou droits de vote dans une entité juridique, établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié les bénéfices de cette entreprise ou entité juridique sont imposables en France, à l'impôt sur les sociétés ou en tant que revenu de capitaux mobiliers, suivant le cas.





Toutefois, cette disposition est exclue si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et que l'exploitation de l'entreprise ou la détention de participations ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

L'article 123bis du CGI constitue quant à lui un dispositif « anti-abus » pour les personnes physiques : l'on vise ici la détention directe ou indirecte d'au moins 10 % des titres ou droits de vote d'une personne morale ou entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié.

Dans un tel cas et sous certaines conditions, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion de la participation du contribuable dans celle-ci.

A nouveau, ce dispositif n'est pas applicable, notamment lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de l'Union européenne et s'il ne s'agit pas d'un montage artificiel dont le but serait d'éluider l'impôt français.

L'article 115quinquies du CGI a trait à la branch tax française : Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Ici aussi, il est prévu que l'application de ce dispositif est exclue lorsque la société étrangère

a son siège dans un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen et y est soumis à l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans en être exonérée et sans bénéficier d'une exonération spécifique sur les bénéfices mentionnés.

Enfin, l'article 212 du CGI prévoit des limites à la déductibilité des intérêts dus dans le cadre de prêts entre sociétés liées lorsque le prêteur n'est pas sur les intérêts reçus à un taux égal à au moins 25% de l'impôt sur les bénéfices dont la société prêteuse aurait été redevable si elle avait été établie en France.

A la différence de la taxe Caïman, dont l'application, ou non, dépend du fait qu'un seuil (de 1% pour les sociétés établies dans l'EEE) a été, ou non, atteint, les dispositions dont la France a souhaité se réserver le droit d'appliquer ne concernent donc principalement, quand il s'agit de contribuables établis, notamment, dans l'UE ou l'EEE, que les contribuables qui auront mis en place un montage artificiel.

Par contre, toujours concernant le côté français, subsiste la question de savoir si le fait que la France énumère certaines dispositions dans le Protocole signifie, ou non, qu'elle renonce à invoquer d'autres dispositions anti-abus dans un contexte franco-belge.

La question est importante car au moins une disposition, extrêmement dangereuse, ne figure pas dans le Protocole, à savoir l'article 155A du CGI qui prévoit, en substance, que quand une personne résidente de France réalise des prestations qui sont facturées par une société établie à l'étranger (ici pas d'exclusion

des sociétés UE/EEE) et que, notamment, le prestataire contrôle au sens du droit français, la société étrangère, les sommes perçues par la société étrangère-en l'espèce, belge, sont imposables au nom du prestataire français.

La question de l'application, ou non, de cette disposition, qui institue en réalité une fiction ayant, dans les faits, des effets similaires à ceux d'une taxation par transparence, est importante également pour les sociétés belges. En effet, si l'article 155A permet d'imposer le prestataire-résident français, le paragraphe III. de celui-ci prévoit que la société étrangère est solidairement responsable du paiement des impôts dus par le prestataire. Une telle situation pourrait avoir des lourdes conséquences pour la société belge, car la convention préventive ne pourrait remédier à la double imposition qui serait créée dans ces conditions.

En conclusion, l'on constate donc une dénaturation certaine aussi bien de la Taxe caïman que de la philosophie classique qui sous-tend la conclusion d'une convention préventive de la double imposition, dont le but essentiel est de répartir le **pouvoir** d'imposition et non pas de faire en sorte à ce que tous les revenus puissent être effectivement imposés.

Spyridon CHATZIGIANNIS





IDEFISC



Typhanie AFSCHRIFT



Angélique PUGLISI



Spyridon CHATZIGIANNIS



Julien LEBRUN



Océane MAGOTTEAUX



Mahan SHOOSHTARI



Huu-Toan NGUYEN

IDEFISC

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

IDEFISC EST PUBLIÉ PAR

Typhanie AFSCHRIFT

AVEC LA COLLABORATION DE

Angélique PUGLISI

Spyridon CHATZIGIANNIS

Julien LEBRUN

Océane MAGOTTEAUX

Mahan SHOOSHTARI

Huu-Toan NGUYEN

INTERNET

www.idefisc.be

ÉDITEUR RESPONSABLE

Typhanie AFSCHRIFT

Rue Lens 13

1000 Bruxelles

PROCHAIN NUMÉRO:

Juin 2024

Pour recevoir IDEFISC par courrier électronique, envoyez votre email 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.

MISE EN PAGE

Admax Consulting



IDEFISC

