



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 69 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2009 - info@idefisc.be

### Editorial

## 20 milliards de fraude fiscale

Une récente étude du DULBEA, commandée par un syndicat socialiste, évalue la fraude fiscale à 5 à 6 % du PIB, soit 20 milliards d'euros pour 2006.

Les conclusions qu'en ont tirées certains politiciens sont toutefois erronées. Ils affirment que la perception de ces sommes permettrait de réduire les impôts dus par les contribuables qui respectent la loi. C'est doublement inexact. D'abord, certaines activités n'existeraient tout simplement pas si elles n'étaient pas frauduleuses. Mais surtout, en raison de l'incapacité des gouvernants à réduire effectivement leurs dépenses publiques, et de la pression de groupes multiples pour augmenter celle-ci, on peut être assuré que l'essentiel des recettes qui proviendraient de la lutte contre la fraude serait affectée à de nouvelles dépenses.

Si l'on ajoutait les 6 % d'impôts impayés aux 46 % de recettes fis-

cales existantes, on en arriverait au taux énorme, record mondial, de 52 % de prélèvements obligatoires.

Une telle économie très largement collectivisée s'accompagnerait de méthodes policières incompatibles avec les droits de l'homme pour traquer la fraude et toute infraction à la loi.

Serait-ce vraiment là un Etat de droit ? Ne serait-il pas plus raisonnable de réduire les impôts pour réduire les incitants à la fraude, de rendre le système fiscal plus juste et d'éliminer toutes les mesures vexatoires qui font de l'Etat un ennemi pour le citoyen-contribuable ?

Thierry AFSCHRIFF





## Les coups de griffe de l'ours

### Le fisc pourra fouiller les armoires

Juste avant d'être dissoute, la Chambre a encore voté une dernière loi scélérate. Dans l'indifférence générale, elle a en effet accordé, via une modification de l'article 319 du Code des Impôts sur les Revenus, un droit pour les agents de l'administration des contributions directes, effectuant un contrôle, non seulement d'accéder à tous les locaux professionnels du contribuable (ce qui existe déjà), mais aussi « *d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités* », y compris les moyens de transport. Le texte ne vise pas les locaux privés, mais seulement les locaux professionnels. Il veut faire échec à la jurisprudence qui interprétait légitimement l'article 319 initial comme autorisant les agents du fisc uniquement à pénétrer dans les locaux, mais sans aucun droit de fouille, ce que le nouveau texte, qui ne fait guère de cas du respect de la vie privée, paraît accorder. On remarquera que ce texte oblige à accorder le libre accès aux locaux, et à permettre l'examen des documents qui s'y trouvent, mais ne prévoit aucune obligation de détenir la clé des armoires se trouvant dans les locaux, et encore moins de remettre celle-ci aux agents de l'administration...

L'ours mal léché



## Sommaire

20 milliards de fraude fiscale	1
Régularisation fiscale ("DLU-bis") et régularisation spontanée via une « déclaration complémentaire » : points de distinction	6
Utilisation de sociétés étrangères : Seule la réalité juridique compte	8
Droits de succession : quid en cas de représentation par les neveux et nièces du défunt ?	9
Les indices de fraudes relevant doivent se retrouver dans la notification et ne peuvent être postérieurs à celle-ci.	10
Conditions à la déductibilité des frais payés à des sociétés établies dans des paradis fiscaux	11
Les dividendes en actions	13
Une réclamation sous forme électronique est-elle valable ?	14
Le droit au silence en matière fiscale	15
Réduction du précompte immobilier et ménage de fait	16
La taxation des revenus d'une SCI : échec et mat	17
La nouvelle planification fiscale	18

## Régularisation fiscale (“DLU-bis”) et régularisation spontanée via une « déclaration complémentaire » : points de distinction

Une circulaire a été publiée en date du 1er avril 2010 et est consacrée à la ‘déclaration libératoire unique’ (« DLU »), à la régularisation fiscale permanente selon la loi-programme du 27 décembre 2005 (« DLU-bis ») et à la possibilité alternative d’introduire une déclaration complémentaire, indépendamment de la procédure spéciale de régularisation.

Le lecteur trouvera ci-dessous les principes généraux de la DLU-bis et de la déclaration complémentaire, ces principes étant différents suivant la procédure choisie.

### La régularisation fiscale (« DLU-bis »)

Les articles 121 à 127 de la Loi-programme du 27 décembre 2005 (MB du 30 décembre 2005, deuxième édition) ont introduit un nouveau système de régularisation fiscale (également appelé DLU-bis).

Ce système a été mis en place afin d’introduire de manière permanente une possibilité pour chaque contribuable ou assujetti

à la TVA de procéder spontanément à la régularisation de sa situation fiscale.

Les revenus visés sont les ‘revenus professionnels régularisés’, ‘les autres revenus régularisés’ et en matière de TVA, ‘les opérations TVA régularisées’.

Une immunité fiscale et pénale est octroyée au contribuable à concurrence des revenus régularisés.

La déclaration relative à la régulation fiscale, dont le modèle du formulaire est établi par la loi, doit être déposée auprès du Service public fédéral Finances, et, en l’occurrence, auprès du Service « décisions anticipées en matière fiscale », au « Point de contact régularisation », sis à 1000 Bruxelles, Rue de la Loi 24.

Après la réception de la déclaration-régularisation, le Point de contact –régularisation informe, en principe dans les 30 jours, par courrier, le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de celle-ci et fixe dans le même courrier le montant du prélèvement dû.

Les fonctionnaires et membres du personnel qui sont actifs au sein du Point de contact – régularisation sont tenus au secret professionnel prévu à l’article 337 du CIR 1992. Cela a pour conséquence que les fonctionnaires ne peuvent pas pour les déclarations dont l’attestation ne

fait pas l’objet d’une transmission au service de contrôle local, divulguer les informations recueillies à l’occasion de la déclaration – régularisation à d’autres services du Service public Fédéral Finances.

De ce fait, et hors le cas des revenus professionnels régularisés – hypothèse où l’attestation fait pas l’objet d’une transmission au service de contrôle local – les autres services du Service public Fédéral Finances ne sont pas informés des informations transmises par le contribuable – déclarant.

Quant aux prélèvements, les ‘revenus professionnels régularisés’ sont soumis à leur tarif normal d’imposition qui est d’application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou des centimes additionnels communaux applicables.

Les ‘autres revenus régularisés’ sont actuellement soumis à un prélèvement à leur tarif normal d’imposition (p.ex. les intérêts à 15% et les dividendes à 25%) majoré d’une amende de 10%. Le Point de contact régularisation a toutefois pris l’habitude, bien que la Loi ne le prévoit pas, d’y appliquer des centimes additionnels communaux.

Enfin, les ‘opérations TVA régularisées’ sont soumises à la TVA

au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu.

Le fait de déposer une déclaration – régularisation dans le respect des dispositions prévues à pour conséquences, sur le plan fiscal, que les ‘autres revenus régularisés’ et les ‘revenus professionnels régularisés’ qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumis à l'impôt sur les revenus tel que prévu par le CIR 1992, en ce compris aux accroissements d'impôts qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni encore à l'accroissement d'impôt de 100%

prévu dans la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

En matière pénale, les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées, notamment, aux articles 449 et 450 du CIR 1992 ou aux articles 73 et 73bis du Code TVA, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef si elles n'ont pas fait l'objet, avant la date de l'introduction des déclarations visées, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions et si une déclaration – régularisation a été effectuée dans les conditions de la loi de 2005 et si les montants dus ont été payés.

Toutefois, la régularisation sera sans effet si (i) les revenus régularisés proviennent de la réalisation d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent et/ou (ii), avant l'introduction de la déclaration – régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge.

#### La déclaration complémentaire

Une déclaration complémentaire spontanée, hors le cadre de la ‘DLU-bis’, est toutefois toujours possible.

En effet, aucune disposition légale n'interdit le dépôt d'une dé-

claration complémentaire après le délai imparti.

Toutefois, en ce cas, les règles normales d'impositions s'appliquent, en ce compris l'application d'intérêts de retard. Il n'est par contre plus admis que le contribuable qui déclare spontanément les revenus dissimilés par lui soit imposé de ce chef sans application d'accroissement d'impôt à titre de pénalité (suppression du numéro 444/8 du Com.IR 92, voir circ. du 13 janvier 2004, Ci.RH.81/561.394).

En complétant sa déclaration à l'impôt sur les revenus, le contribuable s'expose par ailleurs non seulement à des redressements fiscaux et sociaux mais également à des sanctions administratives (à partir du 1er janvier 2005, l'accroissement d'impôt est fixé à au moins 100 %) sur les revenus avoués et sur les revenus dévoilés suite aux investigations générées par l'aveu pour toutes les années non frappées de forclusion.

L'administration fiscale indique toutefois qu'« il pourrait éventuellement être renoncé à l'application de sanction lorsqu'il est manifeste que les revenus complémentaires avoués ressortent bien d'une déclaration spontanée hors matière DLU résultant d'une simple omission, erreur, négligence ou méconnaissance de la matière, à condition que ce soit un accroissement minimum de 10% sanctionnant une première

“

*De ce fait, et hors le cas des revenus professionnels régularisés – hypothèse où l'attestation fait pas l'objet d'une transmission au service de contrôle local – les autres services du Service public Fédéral Finances ne sont pas informés des informations transmises par le contribuable – déclarant.*

*Une déclaration complémentaire spontanée, hors le cadre de la ‘DLU-bis’, est toutefois toujours possible.*

*En effet, aucune disposition légale n'interdit le dépôt d'une déclaration complémentaire après le délai imparti.*

”

*infraction et qui l'administration estime que le contribuable est de bonne foi ».*

### Conclusion

La déclaration spontanée peut être utile pour celui qui a payé le prélèvement pour l'Etat de résidence dans le cadre de la directive européenne sur l'épargne : étonnement, le Point de contact-régularisation n'autorise pas l'imputation de cet 'impôt' sur le montant dû dans le cadre de la 'DLU-bis'; ce prélèvement devrait toutefois rester imputable en cas de déclaration spontanée.

Cependant, une déclaration spontanée risque d'impliquer un accroissement de 100 % pour les revenus pour lesquels une DLU n'a pas été introduite alors qu'elle aurait pu l'être.

Enfin, il faut rester attentif au risque, dans le cas d'une déclaration spontanée, que le contribuable soit voit frappé de sanctions administratives et pénales et qu'il y ait, «si nécessaire», «communications d'informations d'usage et, le cas échéant, [que] les faits [soient] dénoncés à la justice», parfois même en présence d'impôts prescrits. Sauf les cas d'exclusion, la 'DLU-bis' semble dès lors plus avantageuse à l'égard du contribuable, puisqu'elle ne contient pas une telle disposition.

## Utilisation de sociétés étrangères : Seule la réalité juridique compte

Par un arrêt du 15 décembre 2009, la Cour d'appel de Gand a eu l'occasion – fort heureuse – de rappeler quelques principes fondamentaux concernant la possible remise en cause, par le fisc, de l'utilisation, par des contribuables belges, de structures sociétaires établies à l'étranger.

En l'espèce, des contribuables avaient eu recours à une « holding 29 » de droit luxembourgeois, au régime fiscal fort avantageux, afin de gérer un patrimoine qui était antérieurement le leur.

Selon l'Inspection Spéciale des Impôts, cette société luxembourgeoise était simulée et son fonctionnement feint. D'après l'administration, il convenait donc d'imposer les actionnaires/fondateurs belges de la société, par « transparence », sans tenir compte de l'existence de la structure étrangère. Pour le fisc, ces actionnaires/fondateurs étaient, en effet, les véritables bénéficiaires des revenus que cette structure percevait.

Ce raisonnement – tout économique – de l'administration a été rejeté par le Tribunal de première instance de Gand, dont la déci-

sion fut ensuite confirmée, d'une façon exemplaire, par la Cour d'appel de Gand.

L'analyse du tribunal et, à sa suite, de la cour d'appel est la suivante : le fait que les actionnaires/fondateurs belges – antérieurement propriétaires des actifs productifs de revenus et « logés » dans la holding 29 – soient, le cas échéant, les « bénéficiaires économiques » de la structure étrangère ne suffit pas à en remettre en cause l'existence.

Pour ce faire, il faudrait démontrer une simulation, au sens

*Voici une décision qu'il faut approuver, en ce qu'elle rappelle un principe, confirmé à de multiples reprises par la Cour de cassation, et que, pourtant, le fisc semble souvent perdre de vue : en droit fiscal belge, il n'existe aucun principe général de droit qui permettrait de tenir compte d'une réalité économique différente de la réalité juridique résultant de ce qui a été convenu, sans simulation, entre parties.*

juridique du terme. Autrement dit, il conviendrait d'établir que les actionnaires de la société étrangère n'ont pas accepté toutes les conséquences de





l'existence d'une personne juridique distincte, démonstration qui faisait défaut en l'espèce.

Voici une décision qu'il faut approuver, en ce qu'elle rappelle un principe, confirmé à de multiples reprises par la Cour de cassation, et que, pourtant, le fisc semble souvent perdre de vue : en droit fiscal belge, il n'existe aucun principe général de droit qui permettrait de tenir compte d'une réalité économique différente de la réalité juridique résultant de ce qui a été convenu, sans simulation, entre parties.

En d'autres mots, la volonté, pour le contribuable belge, de recourir à l'utilisation de structures sociétaires étrangères – bénéficiaires juridiques des revenus, auxquelles il faut seules avoir égard – s'impose au fisc, qui ne peut en faire abstraction, dès lors qu'il ne démontre pas que ce contribuable n'a pas accepté toutes les conséquences de ses actes.

Une fois de plus, c'est le choix licite de la voie la moins imposée qui se voit ainsi consacré, par une jurisprudence qui demeure constante depuis quarante ans, n'en déplaise à l'administration fiscale.

Olivier NEIRYNCK



## Droits de succession : quid en cas de représentation par les neveux et nièces du défunt ?

Lorsqu'un résident belge décède, ses héritiers seront redevables des droits de succession sur leur part d'héritage. Les droits de succession sont un impôt indirect dont le taux dépend du degré de parenté entre le défunt et l'héritier. La base imposable est divisée en tranches, dont les plus élevées sont taxées plus lourdement par rapport aux tranches plus basses.

Les Régions sont compétentes, depuis 1989, pour changer les taux d'impositions et les exonérations en matière des droits de succession. La taxation diffère donc selon le lieu où la succession s'ouvre et qui peut se trouver dans la Région flamande, la Région wallonne ou la Région de Bruxelles Capitale.

Les personnes qui héritent du défunt peuvent être désignées par testament. A défaut de testament, les héritiers seront indiqués par la loi. L'époux, les descendants, les parents, les frères et sœurs, les grands-parents et les autres proches du défunt, limité au quatrième degré, appartiennent au groupe des héritiers légaux.

L'époux et les descendants passent avant les parents, frères et sœurs, qui ont, à leur tour, la priorité sur les grands-parents, etc. Au sein de ces « ordres », le plus proche en degré de parenté a la priorité sur ceux qui sont parents de degré ultérieur.

Lorsqu'une personne décède, laissant plusieurs enfants dont un est déjà prédécédé, les enfants de cet enfant prédécédé pourront prendre la place de leur parent par représentation successorale.

*Ces neveux et nièces seront donc uniquement soumis au taux entre toutes autres personnes s'ils bénéficient de la succession de leur oncle ou tante sans que leur père ou mère soit décédé.*

Ceci se pose toutefois la question des conséquences de cette technique successorale sur le plan des droits de succession, qui diffèrent, quant au taux, en Région flamande, entre époux et descendants (3, 9, 27%), entre frères et sœurs (30, 55 et 65%) et entre toutes autres personnes (45, 55, 65%).

Quel taux est en effet applicable lorsque des neveux et nièces du défunt représentent leur parent

décédé, qui était le frère ou la sœur du défunt ?

L'administration fiscale fédérale est d'avis que le taux qui vaut entre frères et sœurs n'est pas applicable dans ce cas là, et que les droits de succession sont dus au taux applicable entre toutes autres personnes, qui est plus cher de 15% pour la première tranche.

Les droits de succession sont en outre calculés sur l'ensemble des parts des « autres personnes » dans la succession, de sorte qu'ils entrent dans une échelle supérieure, tandis que les taux des tantes et oncles sont dus sur leur part individuelle.

Puisque les autres régions connaissent une échelle séparée pour les tantes/oncles et neveux/nièces, avec des taux de 35 à 70%, il faut noter que cette problématique existe uniquement pour la Région flamande.

Une question parlementaire a été posée à ce sujet, le 13 octobre 2009, au Ministre des Finances en du Budget flamand, Philippe MUYTERS.

Le Ministre a répondu que, dans l'hypothèse où les neveux et nièces reçoivent un héritage et que leur père/mère parent est décédé, le taux entre frères et sœurs sera appliquée. Les droits de succession seront par conséquent calculés sur leur part individuelle.

Ces neveux et nièces seront donc uniquement soumis au taux entre toutes autres personnes s'ils bénéficient de la succession de leur oncle ou tante sans que leur père ou mère soit décédé.

Puisque le gouvernement fédéral s'occupe du recouvrement des droits de succession, cette nouvelle interprétation entrera seulement en vigueur après la modification du Code flamand des droits de succession sur ce point.

Ceux qui ont payé trop de droits de succession dans le passé, ne pourront en outre pas récupérer ces droits : le Ministre a déjà annoncé, dans sa réponse à une nouvelle question du 17 février 2010, que la modification du Code n'aura pas d'effet rétroactif...

Pitou VAN HISSENHOVEN



## Les indices de fraude relevant doivent se retrouver dans la notification et ne peuvent être postérieurs à celle-ci.

En vertu de l'article 354 CIR/92, les investigations visant à l'établissement d'impôts ou de suppléments d'impôts peuvent être effectuées dans un délai de trois ans, à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Un délai supplémentaire de quatre ans est prévu pour réaliser des investigations supplémentaires, à condition que l'administration ait notifié préalablement par écrit et de manière précise les indices de fraude. (Art. 333 et 354 CIR/92)

L'administration, voyant le délai de trois ans arriver à expiration, se contente souvent d'envoyer au contribuable une notification dont les indices ne sont pas suffisamment pertinents, de manière à pouvoir bénéficier du délai d'investigation supplémentaire.

Un jugement du Tribunal de première instance de Mons du 19 octobre 2009 a rappelé la portée des dispositions précitées.

Cette décision rappelle la règle selon laquelle des « *éléments recueillis en dehors du délai d'investigation primaire de trois ans et après notification ne peuvent évidemment être retenus pour justifier à posteriori la pertinence des indices mentionnés dans la notification et ne doivent pas être examinés.* »

“

*Le Tribunal rappelle qu'à défaut d'éléments relevant dans la notification d'indices de fraude, celle-ci ne peut être accueillie.*

*Dès lors, les informations recueillies ultérieurement et en dehors du délai primaire de trois ans ne peuvent être examinées.*

”

En l'espèce, aucun des indices de fraudes mentionnés dans la notification ne permettait de conclure au caractère frauduleux.

Des renseignements avaient été recueillis postérieurement à cette notification par l'administration fiscale.

Le Tribunal rappelle qu'à défaut d'éléments relevant dans la notification d'indices de fraude, celle-ci ne peut être accueillie.

Dès lors, les informations recueillies ultérieurement et en dehors du délai primaire de trois ans ne peuvent être examinées.

L'importance du jugement réside surtout dans le fait que le tribunal confirme qu'un recours immédiat est recevable contre la notification d'indices de fraude, et ce sans attendre la taxation.

Danièle COHEN



## Conditions à la déductibilité des frais payés à des sociétés établies dans des paradis fiscaux

Le point 10° de l'article 198 du CIR 92, introduit par la loi-programme du 23 décembre 2009, impose aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents/société de déclarer tout paiement atteignant le montant de 100.000 EUR minimum lorsqu'il est effectué directement ou indirectement au profit de personnes établies dans des paradis fiscaux.

Une fois cette déclaration établie, le contribuable visé par cette disposition devra encore prouver, par toutes les voies du droit, que les paiements ainsi effectués entrent « dans le cadre d'opérations réelles et sincères » et ont lieu « avec des personnes autres que des constructions artificielles » (article 198, 10° du CIR 92).

A défaut de pouvoir apporter une telle preuve, lesdites dépenses ne seront non seulement pas déductibles mais en outre, la cotisation distincte de 309% prévue à l'article 219 du CIR 92 risquera d'être appliquée.

La lettre de l'article 198, 10° laisse toutefois à désirer et

l'interprétation qui en découle semble pour le moins contestable.

En effet, les termes « constructions artificielles » semblent devoir être compris comme des opérations qui sont réalisées dans le seul but d'éluider l'impôt sans qu'elles ne soient assorties d'aucun motif économique légitime.

Quant aux termes « paradis fiscal » il faut comprendre tous les pays considérés par le Forum mondial de l'OCDE comme n'ayant pas mis en œuvre de manière suffisamment substantielle et effective le standard OCDE relatif à la transparence ou à l'échange d'information. Sont également visés, les pays présentant une fiscalité notablement plus avantageuse que celle pratiquée en Belgique, à savoir, les Etats dont le taux nominal à l'impôt des sociétés est inférieur à 10%.

On remarquera par ailleurs que l'introduction du point 10° à l'article 198 du CIR 92 conduit en réalité à renverser la charge de la preuve et à créer une distinction, selon que le contribuable qui procède à des paiements à des personnes établies dans des paradis fiscaux soit une société ou une personne physique.

En effet, en vertu de l'article 54 du CIR 92, les personnes physiques qui engagent de tels frais ne sont tenues à aucune déclaration

préalable et ne doivent nullement prouver la légitimité économique des opérations qu'elles réalisent en vue d'obtenir la déduction des dépenses qui y sont afférentes. Par contre, en cas de rejet de la déduction de ces dépenses, la personne physique devra alors établir que lesdites opérations répondent bien à des opérations réelles et sincères, et qu'en plus, elles ne dépassent pas les limites normales (article 54 CIR 92).

Cette condition de normalité, ou plutôt de hauteur des dépenses, fait pour sa part défaut à l'article 198, 10° du CIR 92.

Ainsi, si la charge de la preuve est renversée à l'article 198, 10° par rapport à ce qui est prévu à l'article 54 du CIR 92, il y a lieu en revanche de constater que dès lors qu'une société peut démontrer que les paiements qu'elle effectue au profit de personnes établies dans des paradis fiscaux répondent à des besoins économiques réels et sincères, ceux-ci seront déductibles, peu

importe que leur montant soit excessif ou non, contrairement à ce que prévoit l'article 54 du CIR 92 pour les personnes physiques.

En ce sens, la déduction des frais payés à des personnes établies dans des paradis fiscaux semble, d'une certaine manière, s'avérer être plus favorable pour les sociétés que pour les personnes physiques...

Ronny FAVEL



“

*Si la charge de la preuve est renversée à l'article 198, 10° par rapport à ce qui est prévu à l'article 54 du CIR 92, il y a lieu en revanche de constater que dès lors qu'une société peut démontrer que les paiements qu'elle effectue au profit de personnes établies dans des paradis fiscaux répondent à des besoins économiques réels et sincères, ceux-ci seront déductibles, peu importe que leur montant soit excessif ou non, contrairement à ce que prévoit l'article 54 du CIR 92 pour les personnes physiques.*

”

## Les dividendes en actions

Un bon nombre d'entreprises - notamment dans le secteur bancaire - recourt en ces temps de crise à la distribution d'un « dividende en actions ». Cette opération consiste tout simplement à décréter un dividende, et à inviter l'actionnaire à percevoir celui-ci sous forme d'actions nouvelles émises dans le cadre d'une augmentation de capital.

La Commission de normes comptables a été interrogée sur le traitement comptable d'une telle opération.

Dans l'avis qu'elle a rendu le 25 mars dernier, la Commission rappelle la distinction qu'il convient d'opérer entre le dividende en actions, tel que définit ci avant, et la distribution d' « actions de bonus », c'est-à-dire l'attribution d'actions nouvelles suite à une simple opération d'incorporation de bénéfices ou de réserves. Cette dernière opération n'affecte en rien les fonds propres de la société concernée.

Dans le cadre du dividende en actions, au contraire, il y a une réelle attribution de revenus à l'actionnaire. L'opération nécessite donc une décision préalable de l'assemblée générale décrétant le dividende, ce qui fait naître un droit de créance dans le chef de l'actionnaire. C'est ce droit de cré-

ance qui est ensuite apporté au capital de la société, moyennant l'attribution des nouvelles actions.

L'opération s'analyse dès lors en une augmentation de capital par un apport en nature, et influence ainsi le montant global des fonds propres de la société.

“

*Au point de vue comptable, la Commission estime que le dividende en actions implique l'attribution à l'actionnaire d'un nouvel élément de patrimoine, qui a quitté le patrimoine social de la société. La valeur du droit de créance de l'actionnaire constitue donc, dans son chef, un produit, qui doit être comptabilisé comme tel.*

”

Au point de vue comptable, la Commission estime que le dividende en actions implique l'attribution à l'actionnaire d'un nouvel élément de patrimoine, qui a quitté le patrimoine social de la société. La valeur du droit de créance de l'actionnaire constitue donc, dans son chef, un produit, qui doit être comptabilisé comme tel.

La conversion postérieure du droit au dividende en actions nouvelles, lors de l'émission effective de celles-ci, se traduit par une comptabilisation, selon le cas, en placements de trésorerie ou en immobilisations financières.

Au point de vue fiscal, l'opération constitue bien évidemment aussi une distribution de dividende, et implique dès lors, le cas échéant, la retenue du précompte mobilier. L'opération n'est donc pas exempte de frais pour l'actionnaire.

Martin VAN BEIRS



## Une réclamation sous forme électronique est-elle valable ?

C'est à cette question que le Tribunal de première instance d'Hasselt a dû récemment répondre, dans un litige où la réclamation du contribuable était revêtue non d'une signature manuscrite mais d'une « simple » signature électronique.

La réponse n'est pas dénuée d'importance, à une époque où l'on communique de plus en plus par la voie électronique et où nombre de contribuables sont probablement tentés d'envoyer leurs réclamations au fisc, au moyen d'un courriel.

*Cette jurisprudence va dans le sens de celle des Cours d'appel de Gand et d'Anvers, qui se sont également prononcées récemment en faveur de la recevabilité de réclamations électroniques introduites sous l'empire des règles de procédure postérieures à la réforme de 1999.*

Et cette réponse, livrée dans un jugement du 28 janvier 2010, est affirmative. Le raisonnement qui

conduit le tribunal à une telle conclusion est, en substance, le suivant.

L'ancienne jurisprudence de la Cour de cassation, qui exige d'une réclamation, pour qu'elle soit valablement introduite, qu'elle soit signée (entendez, d'une façon manuscrite), ne valait que sous l'empire des règles de procédure applicables avant l'entrée en vigueur de la loi de réforme de la procédure fiscale de 1999.

Depuis cette réforme, le directeur régional des contributions n'exerce plus une fonction juridictionnelle mais agit au titre d'autorité administrative. La réclamation qui lui est adressée n'est donc plus un acte de procédure. Or, c'est précisément ce motif – la réclamation constitue un acte de procédure - qui, dans la jurisprudence de la Cour, justifiait l'exigence d'une signature manuscrite. Par ailleurs, les dispositions du Code des impôts sur les revenus ne requièrent pas que les réclamations soient signées.

Puisque la jurisprudence de la Cour suprême doit être considérée comme caduque et que, dans le cas d'espèce, il n'existait aucun doute sur la volonté du contribuable de contester l'impôt supplémentaire mis à charge, il faut dès lors admettre la recevabilité de sa réclamation.

Cette jurisprudence va dans le sens de celle des Cours d'appel

de Gand et d'Anvers, qui se sont également prononcées récemment en faveur de la recevabilité de réclamations électroniques introduites sous l'empire des règles de procédure postérieures à la réforme de 1999.

La solution est heureuse et doit être approuvée. L'on peut toutefois se demander si, pour aboutir à cette solution, le Tribunal de première instance d'Hasselt n'aurait pas pu développer un autre raisonnement, en considérant, d'une façon tout aussi exacte, qu'une signature électronique peut valablement se substituer à une signature manuscrite et que le recours administratif du contribuable concerné était bel et bien « signé ».

Olivier NEIRYNCK



## Le droit au silence en matière fiscale

La Cour d'Appel de Liège vient de rendre une nouvelle décision favorable aux contribuables au sujet de la possibilité d'invoquer le droit de se taire en matière fiscale.

Dans son arrêt du 31 mars 2010 (non encore publié), la Cour a confirmé sa jurisprudence en rappelant que dès que l'administration porte des indices de fraude fiscale à la connaissance d'un contribuable et annonce des accroissements d'impôt de 50% dans son chef, celui-ci peut parfaitement faire valoir son droit au silence.

La Cour d'Appel de Liège va encore plus loin en décidant que la taxation d'office, qui est établie à l'égard de ce contribuable au motif précisément qu'il n'a pas fourni les renseignements requis, est nulle et non avenue.

Selon la Cour, le droit au silence ne peut être « *pénalisé d'une quelconque manière* ». La Cour d'Appel de Liège semble ainsi ériger le droit au silence au rang de norme supérieure et absolue.

Le droit au silence est en effet issu des Conventions internationales conclues par la Belgique, notamment des articles 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

ainsi que de l'article 14 du Pacte international sur les droits civils et politiques, qui garantissent le droit à un procès équitable.

Ce droit ne peut être invoqué par le contribuable qu'à partir du moment où « *où une procédure aboutit ou peut aboutir à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale au sens de cette disposition* » (Voy. notamment : Cass, 31 mai 2002, J.L.M.B., 2003/21, p.927).

La question délicate est donc celle de connaître le point de départ permettant au contribuable d'user de son droit au silence et, en d'autres termes de savoir à partir de quand il y a lieu de considérer que le contribuable tombe sous le coup d'une accusation en matière pénale.

Selon plusieurs décisions, dont l'arrêt rendu le 31 mars dernier par la Cour d'Appel de Liège, ce droit de se taire peut être exercé dès le moment où le contribuable a connaissance de sanctions fiscales administratives à caractère pénal qui pourraient lui être infligées, comme par exemple des accroissements d'impôt.

Une partie de la doctrine soutient que le contribuable peut user de son droit au silence dès qu'il a été notifié par l'administration d'indices de fraude fiscale. Autrement dit, ce droit au silence peut être invoqué dès le moment où il existe un simple soupçon de

fraude à charge du contribuable lui faisant craindre d'éventuelles poursuites pénales ultérieures.

Il existe néanmoins une jurisprudence contraire, soutenue par une partie de la doctrine et considérant que le droit au silence ne pourrait être invoqué qu'au

« *Selon plusieurs décisions, dont l'arrêt rendu le 31 mars dernier par la Cour d'Appel de Liège, le droit de se taire peut être exercé dès le moment où le contribuable a connaissance de sanctions fiscales administratives à caractère pénal qui pourraient lui être infligées, comme par exemple des accroissements d'impôt.* »

stade de la procédure pénale en tant que telle, notamment lorsque l'administration a l'intention de déposer une plainte pénale et, non au stade du simple contrôle fiscal qui ne relève que de la phase administrative de l'enquête.

Une telle interprétation paraît cependant ignorer que les sanctions prévues par les Codes fiscaux ont-elles-mêmes un caractère pénal, en raison de leur caractère dissuasif. Tant le Conseil d'Etat que la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle en ont décidé ainsi.



Ronny FAVEL

## Réduction du précompte immobilier et ménage de fait

Une réduction du précompte immobilier est accordée au chef d'une famille comptant au moins deux enfants.

L'article 259 du Code des impôts sur les revenus prévoit que cette réduction n'est pas applicable à la partie de l'habitation ou de l'immeuble occupée par des personnes « *ne faisant pas partie du ménage du chef de famille intéressé* ».

“

*La Cour décide que, dans le cadre de l'article 259 du CIR, la notion de ménage suppose une situation de fait et non un lien légal et que lorsque, comme en l'espèce, des parents non mariés vivent sous le même toit avec leurs enfants communs, ils doivent être considérés comme formant un ménage au sens de cette disposition.*

”

L'administration a tenté, sans succès, de donner à cette notion de ménage une portée exagérément restrictive.

Un couple de personnes non mariées avait acheté ensemble, à parts égales, un immeuble à Waterloo, dans lequel ils avaient établi leur maison d'habitation.

Ce couple avait eu plusieurs enfants (deux enfants communs durant les exercices litigieux) et des demandes de réduction du précompte immobilier ont été introduites, par le chef de famille pour les exercices concernés.

L'administration invoque l'article 259 du Code pour justifier son refus de la réduction : selon le fisc, la concubine du chef de famille ne ferait pas partie de son ménage 'de droit', si bien que la réduction ne serait pas applicable à la partie de l'habitation occupée par elle.

L'administration s'est vue donner tort, tant en première instance qu'en appel.

Ainsi, la Cour d'appel de Bruxelles souligne-t-elle « *l'absurdité de la position rigide de l'administration lorsqu'on lit dans le commentaire de l'administration qu'il n'y a toutefois pas lieu de refuser la réduction pour les locaux afférents au logement des gens de maison ou de service (...) alors que l'administration veut refuser la réduction pour les locaux afférents au logement de la mère des enfants à charge de leur père* ».

Selon la Cour d'appel, la définition la plus naturelle du ménage

à notre époque est celle de la famille nucléaire vivant sous le même toit, père, mère et enfants communs, soit la famille des contribuables. La mère des enfants qui permettent au contribuable de bénéficier d'un statut de chef de famille au sens de l'article 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 et qui cohabite effectivement et en permanence avec le chef de famille et leurs enfants communs doit être considérée comme faisant partie de son ménage.

En conséquence, la Cour d'appel avait décidé que, lorsque, comme en l'espèce, des parents non mariés vivent sous le même toit avec leurs enfants communs, ils doivent être considérés comme formant un « ménage », au sens de l'article 259 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Loin d'être convaincue par cette argumentation pourtant claire, l'administration introduisit un pourvoi en cassation.

L'administration fondait essentiellement son pourvoi sur la violation d'une loi de 1930, pour exclure la « concubine » du ménage du contribuable.

La Cour de cassation rejeta le pourvoi (Arrêt du 12 mars 2010).

La Cour décide que, dans le cadre de l'article 259 du CIR, la notion de ménage suppose une situation de fait et non un lien légal et que



lorsque, comme en l'espèce, des parents non mariés vivent sous le même toit avec leurs enfants communs, ils doivent être considérés comme formant un ménage au sens de cette disposition. La décision de la cour d'appel qui, dans ce contexte, accorde la réduction du précompte immobilier pour la totalité de l'immeuble est parfaitement légale.

Cette jurisprudence doit bien sûr être approuvée.

Pascale HAUTFENNE



## Les revenus d'une SCI française sont exonérés en Belgique

Nous évoquons dans un précédent article la jurisprudence de la Cour de Cassation du 2 décembre 2004 en vertu de laquelle les revenus qu'un contribuable perçoit d'une « société civile immobilière » (SCI) française ne peuvent être considérés comme des revenus de titres sociaux visés à l'article 15 de la convention préventive de double imposition conclue par la Belgique et la France.

Cette disposition renvoie en effet expressément à la qualification fiscale de l'État dont la société distributrice est résidente. Or, en droit fiscal français, les distributions faites par la SCI, translucides sur le plan fiscal, ne sont pas considérées comme des dividendes, mais comme des revenus fonciers.

La Cour de cassation avait donc cassé l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles qui donnait raison à l'administration et mettait ainsi à juste titre en échec les arguments de l'administration fiscale qui ne trouvaient aucune justification dans la convention préventive de double imposition.

Dans un récent arrêt du 17 février 2010, la Cour d'appel de Liège,

devant laquelle la cause avait été renvoyée par la Cour de cassation, s'est à nouveau penché sur la question de la légitimité de la taxation en Belgique des revenus d'une SCI française.

Son argumentation mise à mal par la Cour de cassation, l'administration belge a alors prétendu que les revenus d'une SCI n'étaient en fait pas visés par l'article 3 de la convention concernant les biens immeubles mais bien par son article 18. Selon cette dernière disposition, les revenus des résidents de l'un des États contractants ne sont imposables que dans cet État dans la mesure où les autres articles de la Convention n'en disposent pas autrement.

*Les revenus d'une SCI française ne sont par conséquent imposables qu'en France, ce qui oblige la Belgique à les exonérer de l'impôt des personnes physiques, sous réserve de progressivité.*

Toutefois la Cour d'appel de Liège estime, que ce faisant, l'administration revendique le droit d'imposition, en toutes hypothèses, et enlève ainsi toute portée aux dispositions conven-

tionnelles convenues avec l'Etat français. La position de l'Etat belge revient en effet à nier la fiction du droit français, à refuser à l'Etat français le droit d'imposition et à faire l'échec aux dispositions de l'article 3 de la convention qui doivent s'interpréter en tenant compte du but de la convention préventive de double imposition.

Les revenus d'une SCI française ne sont par conséquent imposables qu'en France, ce qui oblige la Belgique à les exonérer de l'impôt des personnes physiques, sous réserve de progressivité.

L'administration fiscale belge est donc mise échec et mat...

Marie BENTLEY



## La nouvelle planification fiscale

La crise financière et la réaction des états à forte taxation bouleversent les habitudes des fiscalistes et des contribuables. La lutte contre les paradis fiscaux et les menaces sur certaines formes de secret bancaire vont rendre obsolètes certains mécanismes classiques de planification patrimoniale, qui relèvent parfois de la fraude fiscale.

Cette évolution n'est pas terminée. L'endettement excessif des états et leur incapacité à réduire de manière substantielle leurs dépenses les plus lourdes dans le domaine de la sécurité sociale et de la fonction publique surtout, les amèneront malheureusement à augmenter encore les impôts, même si ce sera certainement au détriment de l'économie. Outre des hausses de TVA, déjà décidé en Grèce et en Espagne, il faut craindre qu'augmentent encore certains impôts directs.

En Belgique, quelle que soit la composition du gouvernement, il faut craindre, à court ou à moyen terme, une augmentation du précompte mobilier sur les intérêts, une taxation sur les plus-values sur action, et peut-être une augmentation du taux marginal sur les revenus professionnels les plus élevés. À l'impôt des socié-

tés, on peut redouter des mesures augmentant la base imposable, sinon le taux.

Devant de telles menaces, les entreprises réagissent naturellement par un souci d'évitement de l'impôt : celui-ci est un coût non productif pour elle et le souci d'une bonne gestion les conduira logiquement à tenter d'en atténuer les effets. Le même raisonnement vaut bien sûr pour les particuliers.

Une première solution qui s'offrira à eux consistera à la délocalisation des personnes, d'une partie de l'activité des entreprises, ou des patrimoines. De ce point de vue, en Europe et malgré les attaques contre le secret bancaire, ce sont la Suisse et le Luxembourg qui offriront les meilleures alternatives. Ces pays conserveront leurs attraits, tout simplement parce que ce sont les seuls qui, ayant réussi à contenir leur endettement et à stabiliser leur budget, ne devront

“

*Malgré les souhaits de grands états surtaxés et ankylosés par leur modèle social, la concurrence fiscale entre les états ne va pas disparaître et certains pays devront se rappeler que « l'impôt tue l'impôt ».*

”

pas augmenter les impôts. Sur le plan patrimonial, le choix ne consistera plus tellement à cacher son patrimoine qu'à l'investir là où il supportera, dans la légalité, les moindres charges. Les places asiatiques, Hong Kong et Singapour essentiellement, et les autres places extra européennes, qui ne seront pas affectées par la directive épargne, font chaque

jour davantage valoir leurs atouts. Il en est de même du Luxembourg, grâce à sa prodigieuse créativité législative : celle-ci a permis l'émergence de nombreuses « niches » fondées sur les avantages fiscaux qui ne dépendent pas du secret bancaire.

Malgré les souhaits de grands états surtaxés et ankylosés par

leur modèle social, la concurrence fiscale entre les états ne va pas disparaître et certains pays devront se rappeler que « *l'impôt tue l'impôt* ».

Thierry AFSCRIFT



**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

Marie Bentley  
Martin Van Beirs  
Jonathan Chazkal  
Pitou Van Hissenhoven  
Olivier Neiryndck  
Ronny Favel  
Danièle Cohen

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Septembre 2010

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

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

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

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