



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 73 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2009 - info@idefisc.be

### Editorial

## Il faut régionaliser l'impôt des personnes physiques

Nombreux sont des hommes politiques francophones qui refusent l'idée d'une régionalisation de l'impôt des personnes physiques. Simplement parce qu'ils croient que leur région va y perdre, c'est-à-dire qu'elle pourra dépenser moins avec l'argent qu'elle percevra sur son territoire qu'avec celui qui lui est actuellement rétrocédé par l'Etat fédéral.

La proposition inverse, qui vise à faire lever les impôts des personnes physiques par les Régions, qui consentiraient à une allocation auprès de l'Etat fédéral correspond pourtant bien davantage à la logique fédérale : c'est le gouvernement régional qui assume l'essentiel des dépenses, et qui doit donc prendre la responsabilité des recettes correspondantes. C'est ainsi que cela se passe dans les Etats fédéraux les mieux organisés, comme la

Suisse. Aux Etats-Unis, ou coexistent également un impôt des personnes physiques fédéral et, suivant les Etats, les impôts locaux, le pouvoir fédéral ne disposait à l'origine d'aucun pouvoir en matière d'impôt sur les revenus, et il a fallu rien de moins qu'une guerre de sécession et une modification constitutionnelle pour permettre l'instauration d'un tel impôt fédéral.

La crainte de la concurrence fiscale est injustifiée. Elle l'est d'abord parce que celle-ci est nettement moins exacerbée à l'impôt des personnes physiques, les particuliers déménageant rarement uniquement pour des raisons fiscales. Elle l'est surtout parce que, en tout cas du point de vue du contribuable, la concurrence fiscale est une protection indispensable si l'on veut restreindre l'appétit du pouvoir. Les gou-

vernants qui savent qu'il est facile pour leurs sujets de quitter le pays pour payer moins d'impôt y regardent toujours à deux fois avant d'augmenter les impôts.

Thierry AFSCRIFT



## Les coups de griffe de l'ours

### L'ère des voleurs et des receleurs

Si une personne dérobe des documents appartenant à un tiers, il s'agit d'un vol. Si cette personne dérobe des documents à son employeur, il s'agit d'un vol domestique. Si le voleur dérobe des données informatiques, plutôt que des documents, il s'agit toujours d'un vol de données, sanctionné pénalement à ce titre.

Celui qui acquiert, contre paiement ou non, des documents ou des données volées, en sachant qu'ils ont été dérobés à leur légitime propriétaire, est un receleur, de même que celui qui acquiert, auprès du receleur, les données et documents volés.

Personne ne discute cela.

Sauf, étrangement, lorsque la personne qui acquiert les données ou les documents volés est un Etat étranger, et que cet Etat étranger les remet à l'Etat belge.

Le fait d'agir au nom du peuple français, d'une part, ou du Roi, d'autre part, exonère-t-il des qualifications contenues dans le Code pénal ?

## Sommaire

Il faut régionaliser l'impôt des personnes physiques	1
Les coups de griffe de l'ours l'ère des voleurs et des receleurs	2
La Suisse ne fournira pas d'informations aux Etats qui profitent de données volées	4
Taxer davantage les revenus immobiliers pour combler le déficit budgétaire de l'Etat	5
L'administration est tenue d'agir dans un délai raisonnable	6
Assurance-vie: un contrat agréé au Luxembourg doit être exonéré en Belgique	7
Qui peut introduire une réclamation pour une société anonyme	8
Trust et planification patrimoniale	10
De nouveaux délais dans la procédure administrative	11
Le commissaire européen au Budget propose l'introduction d'un impôt européen	12
Une avancée concernant les revenus mobiliers encaissés à l'étranger	13
Fraude fiscale et vente d'immeubles	14
L'échange de renseignements entre les différentes administrations fiscales devient la règle et ce, au détriment du droit au respect de la vie privée	15
La déductibilité des rentes alimentaires entre parents et enfants après la loi du 19 mars 2010	17
Sur la route de l'île de Man	18

## La Suisse ne fournira pas d'informations aux Etats qui profitent de données volées

Le gouvernement suisse vient d'approuver une « ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions ».

Ce texte, dont le projet avait déjà été commenté il y a quelques mois, prévoit la manière de laquelle l'administration suisse pourra éventuellement accorder une assistance administrative aux pays étrangers ayant conclu une convention préventive de la double imposition comportant

un échange d'informations. Tel est par exemple le cas de la France ou de l'Allemagne, mais pas de la Belgique, dont la convention actuellement en vigueur ne prévoit pas d'échange d'informations, sauf à la demande du contribuable.

Il y est expressément prévu (article 5, 2, b et c) que la demande de l'autorité fiscale étrangère sera rejetée si, soit « elle ne respecte pas le principe de la bonne foi » soit « elle est fondée sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis par des actes punissables selon le droit suisse ».

L'ordonnance vise ainsi de manière claire les pays qui ont obtenu, directement ou indirectement, des renseignements « volés » en Suisse par des employés de banque indéclicats.

Par ailleurs, l'ordonnance confirme que la Suisse ne fournira les informations que pour autant que 8 conditions cumulatives soient respectées. Parmi ces conditions, figure le fait que l'Etat étranger doit demander des renseignements concernant une personne dont « l'identification est indubitable » (par exemple il ne peut pas demander la liste de tous les clients d'une banque déterminée), et il faut également que l'Etat étranger identifie de manière indubitable le « détenteur des renseignements ». Cette dernière condition empêche un Etat étranger de demander, à

propos d'une personne déterminée, que l'on fasse une enquête dans toutes les banques suisses, par exemple. L'Etat demandeur de renseignements devra également indiquer les raisons qu'il a de supposer que les renseignements demandés sont en possession du détenteur présumé de renseignements. Lorsque les données y servent de base de recherche de l'Etat étranger sont des documents volés, celui-ci devra donc bien le reconnaître, ce qui entraînera le rejet de sa demande.

Cette ordonnance réduit sensiblement, dans le cas de renseignements bancaires, la portée des clauses d'échange d'informations contenues dans les conventions préventives de la double imposition conclues avec la Suisse. Pour obtenir des renseignements, il faudra donc que l'Etat étranger soupçonne, sur la base de données sérieuses, et obtenues légalement, une personne déterminée de détenir des avoirs dans une banque déterminée, qu'il devra pouvoir identifier avant toute investigation à réaliser en Suisse.

Thierry AFSCHRIFFT



*Il est expressément prévu (article 5, 2, b et c) que la demande de l'autorité fiscale étrangère sera rejetée si, soit « elle ne respecte pas le principe de la bonne foi » soit « elle est fondée sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis par des actes punissables selon le droit suisse ».*

## Taxer davantage les revenus immobiliers pour combler le déficit budgétaire de l'Etat ?

Si les négociations pour la formation d'un nouveau gouvernement sont à l'heure actuelle exclusivement axées sur la délicate question de la réforme de l'Etat, la question du budget sera tôt au tard également abordée.

Les débats relatifs au budget de l'Etat devraient eux aussi être houleux car la dette de l'Etat est à ce point conséquente que selon certains spécialistes, il faudrait économiser près de 25 milliards d'euros d'ici 2015 pour rétablir l'équilibre des finances belges.

Le secteur de la construction craint ainsi d'être affecté en premier lieu. C'est ce qu'a confié l'administrateur délégué de la Confédération Construction dans une interview accordée récemment à L'Echo.

Selon ce dernier, il existerait une volonté qui n'est pas neuve de la part de certains de nos (futurs) dirigeants de taxer plus lourdement les revenus immobiliers perçus par les propriétaires en instaurant un régime de taxation des revenus réels.

Pour rappel, le système de taxation des revenus immobiliers que

*La taxation des revenus immobiliers réels n'est donc pas souhaitable puisqu'elle engendrerait forcément une baisse de l'attractivité que présentent les investissements immobiliers en Belgique qui, selon la Confédération de la Construction, rapporteraient à l'Etat un sixième des ses recettes totales, contribuant ainsi déjà suffisamment à son déficit budgétaire ...*

nous connaissons aujourd'hui en Belgique est forfaitaire et basé sur le revenu cadastral (indexé et revalorisé). En pratique, dans leurs déclarations fiscales, les contribuables ne déclarent pas les revenus immobiliers réellement perçus, mais appliquent une formule, basée sur le revenu cadastral de l'immeuble concerné, leur permettant d'obtenir les revenus immobiliers à déclarer. Cette mesure est extrêmement avantageuse puisque les revenus ainsi calculés sont toujours moindre que les revenus réellement encaissés.

La taxation des revenus immobiliers réels pourrait également engendrer un autre risque cor-

rélatif à savoir, l'institution de déductions limitées des charges locatives.

Il est également à craindre qu'une augmentation des loyers consécutive se fasse ressentir si les propriétaires devaient être taxés davantage sur leurs revenus immobiliers.

La taxation des revenus immobiliers réels n'est donc pas souhaitable puisqu'elle engendrerait forcément une baisse de l'attractivité que présentent les investissements immobiliers en Belgique qui, selon la Confédération de la Construction, rapporteraient à l'Etat un sixième des ses recettes totales, contribuant ainsi déjà suffisamment à son déficit budgétaire ...

Ronny FAVEL



## L'administration est tenue d'agir dans un délai raisonnable

La Cour d'appel d'Anvers a rendu récemment une décision intéressante portant sur la question du délai raisonnable dans lequel l'administration fiscale est tenue d'agir.

Dans son arrêt du 23 mars 2010, la Cour d'Appel d'Anvers a en effet considéré qu'il était excessif de la part de l'administration de prendre respectivement dix-sept ans, quinze ans et quatorze ans pour statuer par voie de décision directoriale sur des réclamations introduites par un contribuable.

De plus, dans la mesure où en l'espèce l'avis de rectification n'avait pas correctement été motivé initialement, ce n'est qu'en 2003, lorsque le fisc notifia au contribuable de nouveaux avis de rectification que ce dernier put prendre connaissance des motifs de la rectification de sa déclaration pour les exercices litigieux soit respectivement vingt ans, dix-neuf ans et dix-huit ans après l'année à laquelle se rapportaient les revenus litigieux.

La Cour a dès lors décidé, à juste titre, qu'un contribuable normalement raisonnable ne pouvait en aucun cas encore se défendre valablement et équitablement con-

“

*Il n'en demeure pas moins que bien souvent, le fisc tarde encore de façon totalement déraisonnable à s'exécuter notamment lorsqu'il s'agit procéder à des dégrèvements ou remboursements d'impôt ou encore, à des paiements d'intérêts de retard,...*

*Ainsi, dans toutes ces circonstances les principes dégagés par l'arrêt de la Cour d'Appel d'Anvers du 23 mars 2010 pourraient être invoqués par le contribuable en vue de contraindre l'administration fiscale à agir...*

”

tre une nouvelle cotisation enclavée à son égard.

La Cour a en effet considéré que l'administration fiscale ne pouvait nullement justifier ce délai anormalement long et ce, quand bien même des actes d'investigation supplémentaires devaient encore être entrepris par l'administration avant de rendre sa décision d'autant plus que le contribuable avait en l'espèce formé ses recours près de 20 ans auparavant.

La Cour a ainsi jugé qu'en l'espèce, les principes de bonne administration avaient été violés.

Cet arrêt doit être intégralement approuvé et permet de rappeler que l'administration est toujours tenue d'agir dans un délai raisonnable sous peine de violer les principes de bonne administration.

Certes, depuis la réforme de la procédure fiscale, des délais d'attente aussi longs ne devraient plus être rencontrés (à l'exception des procédures encore pendan-

tes relevant de l'ancienne procédure) vu que désormais, si l'administration ne rend pas sa décision directoriale dans un délai de six mois suivant l'introduction de sa réclamation, le contribuable est en droit d'introduire une requête contradictoire devant les instances judiciaires afin qu'il soit statué sur son recours.

Il n'en demeure pas moins que bien souvent, le fisc tarde encore de façon totalement déraisonnable à s'exécuter notamment lorsqu'il s'agit procéder à des dégrèvements ou remboursements d'impôt ou encore, à des paiements d'intérêts de retard,...

Ainsi, dans toutes ces circonstances les principes dégagés par l'arrêt de la Cour d'Appel d'Anvers du 23 mars 2010 pourraient être invoqués par le contribuable en vue de contraindre l'administration fiscale à agir...



Ronny FAVEL

## Assurance-vie : un contrat agréé au Luxembourg doit être exonéré en Belgique

Il y a un an, nous faisons le point sur l'évolution de la jurisprudence en matière de contrats d'assurance-vie et évoquions en particulier la notion d'aléa (cf. IDEFISC de septembre 2009).

Le tribunal de première instance de Liège a rendu un jugement, lui aussi favorable au contribuable. Cette décision est particulièrement intéressante parce qu'elle pose la question de l'exonération fiscale des contrats d'assurance-vie sous l'angle du droit européen.

A nouveau, l'administration fiscale soutenait qu'un contrat d'assurance du type vie entière à versement libre dont chaque versement est considéré comme une prime unique pouvait être considéré comme constituant en réalité un bon d'épargne comportant un taux d'intérêt garanti, majoré d'un taux de répartition des participations bénéficiaires, revalorisé mensuellement.

L'administration se fondait sur le fait que l'épargne, intérêts et capital, serait disponible à tout moment moyennant un court préavis. L'administration estimait dès lors qu'elle pouvait taxer à ti-

tre de revenus mobiliers imposables distinctement les revenus annuels de l'épargne réalisés par le contribuable.

Le tribunal rejette les prétentions du fisc : pour ce faire, le tribunal se fonde particulièrement sur la circonstance que le contrat constitue un produit d'assurance-vie dont les conditions générales, les conditions particulières et la note technique ont été approuvées par le Commissariat aux Assurances pour le Ministre du Trésor du Grand-Duché du Luxembourg.

Par ailleurs, souligne le tribunal, selon le régime instauré par la troisième Directive européenne en matière d'assurance-vie, toute entreprise d'assurance-vie agréée dans un pays de l'espace économique européen est libre de proposer ses services dans tous les Etats membres.

Or la compagnie a été agréée au Grand-Duché du Luxembourg pour commercialiser ses services

sous le régime de la libre prestation de services.

Le tribunal relève qu'en Belgique, un contrat d'assurance-vie est exempt d'impôt sur les revenus si, ce qui est le cas en l'espèce, la prime payée n'est pas déduite fiscalement.

Les contribuables n'ont perçu aucun revenu de ce contrat, lequel prend fin à la mort de l'assuré (à la différence d'un contrat de gestion qui continue dans le chef des ayants-droit) et les actifs sont la propriété exclusive de la compagnie d'assurance et non celle de l'assuré.

Le tribunal considère dès lors que la taxation est illégale et qu'il convient de respecter la qualification d'assurance-vie en exonérant ce contrat, en vertu des dispositions du Code des impôts sur les revenus.

Cette judicieuse jurisprudence est évidemment importante : elle rappelle les principes européens relatifs à la libre prestation de services et confirme la légalité des contrats d'assurance-vie souscrits auprès de compagnies d'assurance luxembourgeoises et l'exonération prévue par le Code pour de tels contrats d'assurance-vie, qu'ils soient belges ou étrangers.

“ *Le tribunal considère que la taxation est illégale et qu'il convient de respecter la qualification d'assurance-vie en exonérant ce contrat, en vertu des dispositions du Code des impôts sur les revenus.* ”



Pascale HAUTFENNE



## Qui peut introduire une réclamation pour une société anonyme ?

Le contribuable-société confronté à un avertissement-extrait de rôle à l'encontre duquel il souhaite introduire une réclamation, peut choisir d'exercer ce recours de différentes manières.

Si la manière la plus fréquente est de faire appel soit à un conseil (comptable, fiduciaire, avocat), il est également possible d'introduire en personne une réclamation, que le contribuable soit une société ou une personne physique.

Dans le cas d'une société, le contribuable doit alors être particulièrement attentif à respecter l'incidence de l'existence de la personnalité morale de la société, sous peine de voir la réclamation déclarée irrecevable, sans possibilité de « rattrapage » ultérieur.

La décision d'introduire un recours, qu'il s'agisse d'un recours administratif ou d'un recours judiciaire, appartient à l'organe chargé de la gestion de la société, à savoir le conseil d'administration. Dans le cadre de la poursuite du recours, la mise en œuvre de celui-ci appartient également à cet organe.

Si les statuts le prévoient, le conseil d'administration peut cependant déléguer cette tâche, soit à un administrateur en particulier, soit à un administrateur délégué.

Lorsque le recours est introduit par la société elle-même, sans faire appel à un conseil, c'est généralement la voie qui est adoptée : le recours sera signé par l'administrateur-délégué.

La société doit dans ce cas être extrêmement prudente, afin de s'assurer de la recevabilité de la réclamation.

En effet, s'il est exact que l'administrateur-délégué peut se charger d'introduire le recours suite à une décision prise par le conseil d'administration, il faut néanmoins, depuis une jurisprudence bien établie de la Cour de cassation, que cette mission qui consiste à introduire le recours, relève de la gestion journalière : deux arrêts de la Cour de cassation, prononcés en 2002 et en 2000, se sont prononcés sur cette question.

Il est en général assez difficile de déterminer si et dans quelles conditions un acte relève de la gestion journalière, de sorte que de manière générale, il convient d'éviter de faire introduire un recours administratif pour la société, par un membre du conseil d'administration et spécialement, par l'administrateur-délégué.

Se pose également, par ailleurs, la question de la validité du mandat. S'il est bien établi que le mandat est un contrat qui peut être verbal, et qui peut être prouvé, vis-à-vis des tiers, dont l'administration fiscale fait partie, par toute voie de droit, il reste que ce mandat doit être existant au moment où le recours est introduit.

Certains juges ont tendance à refuser la recevabilité du recours, si le mandat n'est produit, par écrit, que lorsque son existence est mise en doute par l'administration fiscale, et non par un acte écrit contemporain du moment de l'introduction de la réclamation, ou en tout cas produit au plus tard le dernier jour de l'échéance du délai de recours de 6 mois.

La même question se pose d'ailleurs pour les réclamations introduites par le comptable ou la fiduciaire du contribuable : de manière tout à fait contestable, certains juges du fond considèrent que si le mandat du comptable ou de la fiduciaire n'est pas produit avant l'échéance du délai de recours de la réclamation, la réclamation est considérée comme invalide. Il n'est alors plus possible de « rattraper » la réclamation en produisant un mandat écrit en cours d'instance. Les avocats, quant à eux, en raison de la reconnaissance, par la loi, de leur mandat « ad litem » pour leurs clients, ne doivent pas



produire de procuration écrite pour l'introduction d'un recours, qu'il soit administratif ou judiciaire, ce qui écarte ce risque d'irrecevabilité.

Difficulté supplémentaire lorsque le recours est introduit par un administrateur, voire par l'administrateur-délégué de la société : il faut non seulement que le fait d'introduire un recours relève bien de la gestion journalière, c'est-à-dire que l'acte ait peu d'importance pour la société et que la nécessité d'une prompte solution ne justifie pas l'intervention du conseil d'administration lui-même, mais il faut également que l'acte (en l'occurrence l'introduction du recours) ne puisse attendre la prochaine réunion du conseil d'administration. Depuis un arrêt de la Cour de cassation de 2009, il faut en effet également que la société puisse démontrer,

si la recevabilité du recours est contestée par l'administration, que l'acte revêtait une certaine urgence.

La combinaison de ces différentes exigences tracées par la jurisprudence de la Cour de cassation au cours des dernières années rend l'introduction d'une réclamation par le conseil d'administration ou par l'administrateur délégué d'une société, de plus en plus risquée.

En effet, depuis que le délai de réclamation est passé à 6 mois, il devient difficile de justifier que la réclamation a été introduite par l'administrateur délégué, le conseil d'administration se réunissant, le plus souvent, plus de deux fois par an.

Difficile dès lors d'établir l'urgence et l'impossibilité d'attendre jusqu'au prochain

conseil d'administration, sauf à exciper de la négligence de la société, qui n'aurait pas pris la peine d'introduire le recours à temps...

La prudence s'impose donc, et il est déconseillé aux sociétés d'introduire elles-mêmes une réclamation fiscale.

Séverine SEGIER



“

*La combinaison de ces différentes exigences tracées par la jurisprudence de la Cour de cassation au cours des dernières années rend l'introduction d'une réclamation par le conseil d'administration ou par l'administrateur délégué d'une société, de plus en plus risquée.*

*En effet, depuis que le délai de réclamation est passé à 6 mois, il devient difficile de justifier que la réclamation a été introduite par l'administrateur délégué, le conseil d'administration se réunissant, le plus souvent, plus de deux fois par an.*

”

## Trust et planification patrimoniale

Alors que la marge de manœuvre de la planification patrimoniale se réduit davantage chaque jour et que le recours à des structures étrangères s'en voit plus délicat, l'on peut s'interroger sur l'opportunité d'avoir recours aujourd'hui à la constitution d'un trust.

Il faut savoir que bien qu'étant une forme juridique inexistante en droit belge, un trust valablement constitué sous l'empire

“

*Les sommes recueillies par les bénéficiaires d'un trust irrévocable et discrétionnaire au décès du settlor ou postérieurement à celui-ci ne sont donc pas soumises aux droits de succession. Ceci confirme l'intérêt de cet outil de planification patrimoniale.*

”

d'un droit étranger (connaissant l'institution du trust) doit sortir ses effets en droit belge. D'ailleurs, le Code belge de Droit International Privé contient désormais un chapitre consacré aux trusts.

En ce qui concerne le régime de l'impôt sur les revenus, le Service des Décisions Anticipées a eu l'occasion de rendre ces derniers mois des décisions qui confirment l'absence de taxation des distributions effectuées par un trust à ses bénéficiaires, sous certaines modalités qui garantissent le caractère purement discrétionnaire du trust et de ses distributions. Trust means trust, c'est ce que reconnaît le Service des Décisions Anticipées et c'est ce qui explique que les revenus distribués par un trust ne peuvent être appréhendés notamment comme des intérêts d'une créance, du moins dans les discretionary trusts qui revêtent un caractère irrévocable.

Mais c'est surtout du point de vue de l'organisation successorale que l'institution du trust montre son utilité.

A ce propos, les distributions réalisées dans le cadre d'un trust irrévocable et discrétionnaire n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 7 du Code des droits de succession, ni à l'occasion du transfert des biens par le settlor au trust (ce qu'a admis l'administration centrale dans une décision de 2004), ni de l'avis de la doctrine majoritaire, à l'occasion d'attributions subséquentes aux bénéficiaires du trust.

De plus (malgré une décision de l'administration centrale de

2004 nuancée mais inexacte sur le plan de son analyse juridique), la doctrine unanime considère, à juste titre, que l'article 8 du Code des droits de succession ne s'applique pas aux distributions d'un trust irrévocable et discrétionnaire.

Les sommes recueillies par les bénéficiaires d'un trust irrévocable et discrétionnaire au décès du settlor ou postérieurement à celui-ci ne sont donc pas soumises aux droits de succession. Ceci confirme l'intérêt de cet outil de planification patrimoniale.

Sylvie LEYDER



## De nouveaux délais dans la procédure administrative

Une loi du 19 mai 2010, qui vient d'être publiée au Moniteur, aménage quelque peu les délais prévus par la loi dans les hypothèses suivantes :

- Pour une demande de renseignement
- Pour une taxation par envoi d'un avis de rectification
- Pour une taxation d'office
- Pour une réclamation.

Jusqu'à présent, dans les trois premiers cas, un délai de 1 mois courait à partir de l'envoi d'une demande de renseignements ou d'une notification par l'administration, et il était entendu que le contribuable devait répondre à l'administration dans ce délai, c'est-à-dire faire en sorte que la réponse lui parvienne dans

le mois suivant l'envoi de la demande de l'administration.

Suite à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le législateur a été obligé de revoir sa position. Dorénavant, le délai de 1 mois commence « à compter du 3ème ouvrable qui suit l'envoi de cet avis ».

Ainsi, par exemple, si l'administration envoie une demande de renseignements le mercredi 1er septembre 2010, la réponse devra lui parvenir dans le mois suivant le 3ème jour ouvrable, c'est-à-dire 1 mois après le lundi 5 septembre, et donc le mardi 5 octobre.

De même, le délai de réclamation commencera dorénavant à courir le 3ème jour qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Dans ce dernier cas, le législateur en a profité pour préciser que la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle à prendre en considération est la date « telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle ». Il espère ainsi éviter les litiges, nombreux, où des contribuables soutiennent que la date d'envoi figurant sur l'avertissement-extrait de rôle ne correspond pas à la réalité.

Ceci pose la question de savoir si la date mentionnée sur un avertissement-extrait de rôle, nécessairement avant son envoi, peut réellement avoir un caractère

probat, alors qu'elle se borne à attester dans ses futurs. Le législateur paraît en outre se fonder sur une présomption quasi irréfragable suivant laquelle un document envoyé par la poste aboutit toujours à son destinataire, ce qui paraît difficilement compatible avec la réalité.

La nouvelle disposition risque donc, dans ce dernier cas, de susciter plus de problème qu'elle n'en résout.

Le texte a été publié le 28 mai 2010. A défaut de précision quant à son entrée en vigueur, il sera applicable à tous les délais qui ne sont pas encore expirés le 7 juin 2010.

Thierry AFSCHRIFT



“

*Suite à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le législateur a été obligé de revoir sa position. Dorénavant, le délai de 1 mois commence « à compter du 3ème ouvrable qui suit l'envoi de cet avis ».*

”

## Le commissaire européen au Budget propose l'introduction d'un impôt européen

Lors d'une interview avec le Financial Times Deutschland, Janusz Lewandowski, le commissaire européen au Budget a évoqué sa proposition de création d'un impôt européen. Il s'agirait de taxer directement les citoyens de l'Union.

“

*Pourquoi instaurer un nouvel impôt - non justifié - en période de crise, où la tendance devrait plutôt être aux économies ?*

*Au nom de quoi la fiscalité devrait soudainement passer d'un niveau national à un niveau européen ?*

”

Alors qu'aujourd'hui les ressources proviennent des transferts des vingt-sept Etats membres, la nouveauté serait d'alimenter les

caisses européennes par des ressources propres.

Parmi les propositions on retrouve une taxe sur le transport aérien, une taxe sur les revenus générés par la Bourse d'échange des quotas d'émission de carbone et enfin une taxe sur les transactions financières.

Les réactions des Etats concernés n'ont pas tardé.

En Belgique, le secrétaire d'état au Budget, s'est dit favorable à ce nouvel impôt européen. Grand défenseur des ressources propres, il a rajouté que cet impôt aurait pour conséquence de responsabiliser l'Union.

D'autres Etats tels que la France, la Grande Bretagne et l'Allemagne ont marqué leur désaccord. La Grande Bretagne a même précisé qu'ils utiliseraient leur veto.

Ce dernier point de vue nous paraît justifié.

En effet, pourquoi instaurer un nouvel impôt - non justifié - en période de crise, où la tendance devrait plutôt être aux économies ?

Au nom de quoi la fiscalité devrait soudainement passer d'un niveau national à un niveau européen ?

Il faut également garder à l'esprit que ce n'est pas parce qu'un nou-

vel impôt serait instauré un niveau communautaire que corrélativement l'impôt national serait diminué.

La charge fiscale pour les contribuables deviendrait de plus en plus lourde.

Une histoire sans fin...

Janusz Lewandowski devra présenter les contours de ce que pourrait être ce nouvel impôt communautaire à la fin du mois de septembre.

Les vingt-sept Etats membres de l'Union européenne devront donner leur accord sur cette proposition que le Parlement devra ensuite valider.

Le pari nous semble ardu...

Danièle COHEN



## Une avancée concernant les revenus mobiliers encaissés à l'étranger

La Cour de justice des Communautés européennes a rendu ce 1er juillet une décision importante en matière de fiscalité des revenus mobiliers encaissés à l'étranger.

Comme on le sait, le régime fiscal des revenus mobiliers perçus par des personnes physiques se caractérise, en Belgique, par le système du précompte libératoire : les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques ne sont pas tenus de mentionner, dans leur déclaration annuelle, les revenus mobiliers pour lesquels le précompte mobilier a été acquitté, ce qui est le cas de tous les revenus mobiliers encaissés auprès d'un intermédiaire établi en Belgique.

Pour ces revenus, l'impôt se limite donc au précompte.

Il en va toutefois autrement pour les revenus mobiliers encaissés à l'étranger, qui ne peuvent pas bénéficier de ce précompte libératoire : ces revenus doivent être mentionnés dans la déclaration annuelle, et ils sont imposables au titre de revenus mobiliers. Le taux de l'impôt est certes identi-

que au taux du précompte (15 ou 25 % selon le type de revenus), mais cet impôt sert ensuite de base de calcul à la taxe communale additionnelle, qui varie, selon les communes du Royaume, de 0 à ... 8 ou 9 %.

Il en résulte une discrimination manifeste : la personne physique qui perçoit des revenus mobiliers dont le débiteur est établi à l'étranger voit son régime d'imposition différer selon qu'il décide d'encaisser ces revenus auprès d'un intermédiaire établi en Belgique, ou au contraire directement auprès du débiteur établi à l'étranger. Dans le premier cas, il subit un impôt égal au seul précompte ; dans le second cas, il

l'impôt acquitté en Belgique par suite de la déclaration de ces revenus étrangers. La Cour d'appel d'Anvers, saisie du litige, a soumis une question préjudicielle à la Cour de justice, portant sur la compatibilité du régime belge susvisé avec les principes de libre prestation des services et de libre circulation des capitaux.

Dans son arrêt du 1er juillet dernier, la Cour de justice constate dans un premier temps que la législation belge relative aux revenus mobiliers constitue manifestement une restriction à la libre circulation des capitaux.

Elle constate ensuite que cette restriction n'est pas justifiée au

“

*Dans son arrêt du 1er juillet dernier, la Cour de justice constate dans un premier temps que la législation belge relative aux revenus mobiliers constitue manifestement une restriction à la libre circulation des capitaux.*

*Elle constate ensuite que cette restriction n'est pas justifiée au regard des critères admis par le Traité, notamment par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal belge.*

”

subit en outre la taxe communale additionnelle sur cet impôt.

Deux contribuables anversois, bénéficiant de revenus mobiliers perçus aux Pays-Bas, ont contesté la taxe communale additionnelle de 8 % qui leur a été appliqué sur

regard des critères admis par le Traité, notamment par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal belge.

La Cour de justice en déduit que l'article 56 CE s'oppose à une législation d'un Etat membre selon

laquelle les contribuables résidents de cet Etat membre qui perçoivent des intérêts ou des dividendes provenant de placements ou d'investissements effectués dans un autre Etat membre sont soumis à une taxe communale additionnelle lorsqu'ils n'ont pas choisi que ces revenus mobiliers leur soient versés par un intermédiaire établi dans leur Etat membre de résidence, tandis que les revenus de même nature provenant de placements ou d'investissements effectués dans leur Etat membre de résidence, du fait qu'ils sont soumis à une retenue prélevée à la source, peuvent ne pas être déclarés et, dans ce cas, ne sont pas soumis à une telle taxe.

On ne peut que se réjouir de cette décision qui intéressera tous les contribuables belges qui entendent conserver une partie de leurs avoirs à l'étranger. Elle devrait également intéresser les candidats éventuels à une régularisation de leurs avoirs non déclarés à ce jour, dans la mesure où la taxe communale additionnelle, calculée jusqu'ici sur l'impôt sur les revenus mobiliers éludés, ne nous paraît plus pouvoir être appliquée au regard de la décision de la Cour de justice.

Martin VAN BEIRS



## Fraude fiscale et vente d'immeubles

Il est de jurisprudence constante que lorsqu'un immeuble est vendu et que les parties ont convenu de dissimuler une partie du prix en vue d'éluider l'impôt, la convention est contraire à l'ordre public et donc nulle, mais la vente ne peut pas être déclarée nulle pour cette raison.

La Cour de cassation avait marqué sa position dans un arrêt du 18 mars 1988. Cette décision est suivie aujourd'hui par les juges du fond.

Un arrêt de la Cour d'appel de Liège a d'ailleurs décidé que « seule la convention conclue à l'occasion de la vente et qui consistait à s'engager à taire dans l'acte écrit de vente le prix réellement convenu est nulle ; (...) en revanche tant la convention de vente « officielle » que la contre-lettre ne sont pas atteintes de nullité dès lors que le mobile déterminant consistait à transférer la propriété d'un immeuble pour un prix déterminé au sujet duquel les parties étaient d'accord et non pas à procéder à une fraude fiscale ». (Liège, 30 novembre 2006, RG n° 2006/RG/626)

Selon la doctrine, la contrariété à l'ordre public ne réside pas dans l'accord sur la fixation du prix – qui est décidé librement entre les parties - mais bien dans la dissi-

mulation de la réalité du prix envers le fisc.

Cette tromperie ne présente donc aucune influence sur la validité du contrat de vente qui persiste.

Un récent arrêt de la Cour d'appel de Mons en décide autrement (26 janvier 2010).

En effet, pour la Cour, la fraude fiscale est le mobile déterminant de sorte que la convention de vente est contraire l'ordre public et doit dès lors être déclarée nulle.

Elle décide que « la convention dont un des mobiles déterminants est contraire à l'ordre pu-

*Selon la doctrine, la contrariété à l'ordre public ne réside pas dans l'accord sur la fixation du prix – qui est décidé librement entre les parties - mais bien dans la dissimulation de la réalité du prix envers le fisc.*

*Cette tromperie ne présente donc aucune influence sur la validité du contrat de vente qui persiste.*



blic est frappé de nullité absolue. Tel est le cas lorsque, à l'occasion d'une vente d'immeuble, les parties s'accordent pour qu'une somme supplémentaire soit payée « en noir » par l'acheteur, cette fraude fiscale constituant un mobile déterminant dans la fixation du prix de vente sur lequel les parties se sont accordées. »

Nous ne pouvons toutefois suivre cette nouvelle jurisprudence qui met l'accent sur la définition du mobile déterminant, et la motivation des parties à conclure la vente.

En effet, il ne nous paraît pas logique que le mobile déterminant pour conclure une vente immobilière soit de diminuer les droits d'enregistrements y relatifs, de faire l'économie du coût de la TVA sur ces sommes, ou plus généralement de frauder le fisc.

Lors de l'achat d'un immeuble, le mobile déterminant est bien le transfert de propriété du bien et non de procéder à une fraude fiscale.

Danièle COHEN



## L'échange de renseignements entre les différentes administrations fiscales devient la règle et ce, au détriment du droit au respect de la vie privée

Le nouvel article 335 du CIR 92 introduit par la loi programme du 23 décembre 2009 stipule que :

« Toutes les administrations qui ressortissent du Service public fédéral Finances sont tenues de mettre à disposition de tous les agents dudit Service public régulièrement chargés de l'établissement ou du recouvrement des impôts tous les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs en leur possession, qui contribuent à la poursuite de la mission de ces agents en vue de l'établissement ou du recouvrement de n'importe quel impôt établi par l'Etat.

Tout agent du Service public fédéral Finances, régulièrement chargé d'effectuer un contrôle ou une enquête, est de plein droit habilité à prendre, rechercher ou recueillir les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs, qui contribuent à assurer l'établissement ou le recouvrement de n'importe quel autre im-

pôt établi par l'Etat ».

Cette modification de l'article 335 du CIR 92 est lourde de conséquences en matière d'échanges de renseignements entre les différentes administrations fiscales et rend systématique la possibilité pour le contrôleur fiscal d'user de ses pouvoirs d'investigation pour contrôler un autre impôt que celui pour lequel il est chargé d'effectuer un contrôle fiscal.

Dans son ancienne version, cette disposition prévoyait la faculté pour un agent du fisc de rechercher des informations relatives à d'autres impôts que ceux visés par le contrôle fiscal sous certaines conditions seulement.

En effet, le contrôleur ne pouvait investiguer dans le champ d'autres impôts que s'il était régulièrement chargé d'un contrôle ou d'une enquête relative à l'application d'un impôt déterminé. De plus, l'extension du contrôle à un autre impôt devait impérativement concerner le contribuable faisant l'objet du contrôle initial.

La nouvelle version de l'article 335 du CIR 92 a néanmoins supprimé les conditions précitées de sorte qu'à présent, il n'est plus requis que le fonctionnaire ait été chargé d'un contrôle ou d'une enquête portant sur un impôt déterminé pour pouvoir investiguer sur d'autres impôts que celui pour lequel il est officiellement compétent.



En outre, n'importe quel agent du fisc qui procède à un contrôle fiscal pourra désormais communiquer les renseignements collectés à ses collègues des autres administrations fiscales qui pourront les utiliser pour la perception de n'importe quel autre impôt.

On remarquera également que l'alinéa premier du nouvel article 335 du CIR 92 prévoit qu'il appartient à toutes les administrations du SPF Finances de mettre à la disposition de tous ses agents tous renseignements « adéquats, pertinents et non excessifs » en leur possession pour autant qu'ils puissent contribuer à l'établissement ou au recouvrement de n'importe quel impôt.

Une circulaire du 4 juin 2010 précise aussi que cette transmission d'information peut avoir lieu de manière spontanée, automatique ou sur demande. Selon cette circulaire, la nouvelle version de l'article 335 du CIR 92 s'inscrirait ainsi dans le cadre d'une « banque

de données centrale » sein du SPF Finances.

Le nouvel article 335 du CIR 92 offre ainsi aux agents du fisc des pouvoirs d'investigation encore plus larges que ceux dont ils disposaient déjà à présent, n'importe quel fonctionnaire chargé d'un contrôle ou d'une enquête est en droit de percevoir des renseignements relatifs à n'importe quel impôt, même celui pour lequel il n'est absolument pas compétent et pourra ainsi les transmettre aux fonctionnaires des autres administrations fiscales. De plus, la nouvelle version de l'article 335 du CIR 92 tend à permettre aux différents services du fisc de s'échanger systématiquement et sans demande au préalable toutes les informations collectées.

Cette mise en place de l'échange automatique de renseignements entre les différentes administrations fiscales amène toutefois à s'interroger sur le respect par le fisc du droit au respect de la vie

privée des contribuables garanti par les articles 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et 22 de la Constitution ainsi que plus particulièrement au respect de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

Cette loi impose en effet des conditions strictes dans le maniement des données à caractère personnel des contribuables par les administrations, dont notamment l'obligation de notification aux intéressés de l'existence de traitement de données à caractère personnel dans leur chef, le respect du principe de proportionnalité, le principe selon lequel le traitement des données doit être effectué de manière licite et loyale, qu'il ne doit être opéré que lorsqu'il est guidé par des intérêts légitimes pouvant par exemple être interprété comme l'existence de soupçons de fraude avérés dans le chef de contribuables déterminés, ...

*Cette mise en place de l'échange automatique de renseignements entre les différentes administrations fiscales amène toutefois à s'interroger sur le respect par le fisc du droit au respect de la vie privée des contribuables garanti par les articles 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et 22 de la Constitution ainsi que plus particulièrement au respect de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.*

Or, il semble pour le moins douteux que la nouvelle version de l'article 335 du CIR 92 respecte bien le prescrit de cette loi en instaurant la transmission systématique et spontanée des renseignements entre les différentes administrations fiscales sans aucune condition préalable !

## La déductibilité des rentes alimentaires entre parents et enfants après la loi du 19 mars 2010

Tout le monde sait que les parents sont tenus de prendre en charge les frais de subsistance de leurs enfants. Cette obligation figure dans l'article 203 du Code civil. Les contributions alimentaires qu'un parent paie, sur une base régulière, pour ses enfants, sont déductibles à concurrence de 80%, à certaines conditions toutefois.

L'évaluation de ces rentes alimentaires pose pas mal de difficultés dans la pratique. La loi du 19 mars 2010, « visant à promouvoir une objectivation du calcul des contributions alimentaires des père et mère au profit de leurs enfants », a tenté de remédier à ce problème. L'article 203, §1 du Code civil stipule ainsi expressément que les frais qui sont couverts par les contributions alimentaires, comprennent désormais les frais ordinaires et les frais extraordinaires.

Les frais ordinaires sont définis comme « les frais habituels relatifs à l'entretien quotidien de l'enfant. »

Les frais extraordinaires sont « les dépenses exceptionnelles, nécessaires ou imprévisibles qui résultent de circonstances acci-

dentelles ou inhabituelles et qui dépassent le budget habituel affecté à l'entretien quotidien de l'enfant qui a servi de base, le cas échéant, à la fixation des contributions alimentaires. »

Un des parents peut en outre demander qu'un « compte-enfant » soit ouvert au nom des parents. Il s'agit d'un compte à vue, sur lequel les allocations familiales et les rentes alimentaires seront versées.

La contribution alimentaire sera également, à défaut d'accord contraire, adaptée de plein droit aux fluctuations de l'indice des prix à la consommation.

L'administration fiscale a publié, le 5 août 2010, une circulaire sur les implications fiscales de ces modifications à l'obligation alimentaire des parents.

L'administration confirme dans cette circulaire que le versement de contributions alimentaires sur un compte-enfant n'ôte rien à leur déductibilité ni à leur imposable. Les contributions alimentaires restent donc déductibles sur le plan fiscal si elles sont payées régulièrement (uniquement en ce qui concerne les frais ordinaires) et en vertu d'une obligation légale.

Le contribuable est toutefois également averti dans la circulaire : les rentes alimentaires « arbitraires », qui sont versées pour

couvrir des frais extraordinaires et qui n'ont pas un caractère périodique ne seront pas déductibles. De cette façon, l'administration veut éviter que le débirentier qui a touché d'importants revenus pour la période imposable concernée, paie une contribution alimentaire unique élevée, afin de diminuer ses revenus pour des raisons purement fiscales.

“

*L'administration confirme dans cette circulaire que le versement de contributions alimentaires sur un compte-enfant n'ôte rien à leur déductibilité ni à leur imposable. Les contributions alimentaires restent donc déductibles sur le plan fiscal si elles sont payées régulièrement (uniquement en ce qui concerne les frais ordinaires) et en vertu d'une obligation légale.*

”

Les contributions alimentaires pour frais extraordinaires devront donc toujours se justifier par des circonstances exceptionnelles. Il peut, par exemple, s'agir d'une intervention dans les frais

de chauffage pendant un hiver rigoureux, ou encore une contribution à l'achat d'une voiture pour l'enfant lorsqu'il est démontré que l'enfant ne peut se déplacer en transport en commun.

Les nouvelles règles relatives aux rentes alimentaires sont entrées en vigueur le 1er août 2010. La qualification fiscale des frais extraordinaires qui datent d'avant l'entrée en vigueur, ne sera pas revue.

Pitou VAN HISSENHOVEN



## Sur la route de l'île de Man

Située dans la mer d'Irlande, l'île de Man dépend de la Couronne Britannique mais ne fait partie du Royaume-Uni ni de l'Union Européenne.

Épinglée par l'OCDE comme étant un paradis fiscal, une juridiction aux pratiques fiscales dommageables, l'île de Man a pris des engagements pour améliorer sa transparence fiscale et mettre en place des échanges effectifs de renseignement en matière fiscale.

Ceci a permis à l'île de Man de figurer sur la liste blanche des juridictions coopératives publiées par l'OCDE en avril 2009.

Dans le cadre des démarches de l'île de Man (et également de la Belgique) en vue de répondre à la norme proposée par le G20 en avril 2009 (soit la signature de 12 conventions d'échanges d'informations fiscales conformes aux standards internationaux), une convention préventive de la double imposition conforme au modèle OCDE a été signée le 16 juillet 2009 entre la Belgique et l'île de Man. Cette convention a été ratifiée par l'île de Man en octobre 2009 et doit maintenant être ratifiée par la

Belgique. L'accord devrait entrer en vigueur le 1er janvier 2011.

Cette convention dénote de la volonté de l'île de Man de renforcer sa réputation en tant que centre d'affaires international et non plus en tant que centre offshore.

Dans cette optique, la convention vise à supprimer les doubles impositions fiscales nuisant au développement des relations économiques entre la Belgique et l'île de Man et, en cela, présente de réelles opportunités de planification fiscale.

Cette convention permet notamment, sous certaines conditions,

*La convention vise à supprimer les doubles impositions fiscales nuisant au développement des relations économiques entre la Belgique et l'île de Man et, en cela, présente de réelles opportunités de planification fiscale.*

*Cette convention permet notamment, sous certaines conditions, à une société belge d'attribuer des dividendes à sa société-mère établie à l'île de Man, sans retenue à la source d'impôt belge.*

à une société belge d'attribuer des dividendes à sa société-mère établie à l'Ile de Man, sans retenue à la source d'impôt belge.

Cette opportunité peut elle-même se combiner à une structuration sous-jacente, à travers la société belge, de filiales européennes qui bénéficieront, quant à elles, de l'exonération prévue par la directive mère/fille pour

ce qui concerne les distributions de dividendes à la société belge.

Dans une planification familiale, cette structuration sous-jacente peut également être envisagée dans le cadre de la constitution d'un trust.

Bien entendu, comme toujours dans ce type de structuration, l'on veillera à ce que la constituti-

on de la société à l'Ile de Man ne soit pas empreinte de simulation, tant au niveau de sa constitution qu'au niveau des actes accomplis par cette société.

Sylvie LEYDER



**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  
Danièle Cohen  
Ronny Favel  
Sylvie Leyder  
Olivier Neiryndck  
Séverine SEGIER  
Martin Van Beirs  
Pitou Van Hissenhoven

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Décembre 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 plait  
un mail à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

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