



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 80 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2012 - info@idefisc.be

Editorial

Rubik : la fausse bonne idée

La Suisse fait l'objet de pressions considérables de la part des Etats-Unis et de l'Union européenne, qui voudraient non seulement l'obliger à renoncer à son secret bancaire (ce qu'en réalité elle fait déjà, étape par étape), mais aussi à obliger ses banques à participer à un échange automatique d'informations concernant les revenus perçus par des résidents étrangers.

Voulant échapper à l'accusation, d'ailleurs injustifiée, de complicité envers la fraude fiscale, la Suisse a cru y répondre adéquatement en proposant le système « Rubik ».

Elle a ainsi conclu avec l'Autriche, le Royaume-Uni et, sous réserve de ratification, l'Allemagne, des accords prévoyant que, dorénavant, les banques suisses prélèveront un « précompte » sur les revenus des résidents de ces pays et que cette somme reviendrait intégralement à

l'administration fiscale du pays de résidence. Le système permet à la Suisse d'affirmer, à juste titre, que, tout en maintenant le secret bancaire, puisque l'identité du détenteur du compte n'est pas communiquée au fisc étranger, non seulement elle assure le paiement des impôts effectivement dus, mais elle y coopère même activement.

Les pays qui ont conclu une telle convention ont toutefois exigé qu'elle s'applique avec un effet rétroactif de 9 ou 10 ans, et qu'un prélèvement forfaitaire, durement négocié, serait effectué d'office par les banques suisses, sur la base de la situation des comptes à une date passée, sur les clients qui auraient encore un compte à une date future fixée dans la convention.

Le prélèvement serait pratiqué d'autorité sur les comptes des clients encore ouverts à cette dernière date.

Le client de la banque suisse n'a dès lors d'autre alternative que d'accepter que l'on retire le substantiel prélèvement sur le capital, ou de clôturer son compte dans la banque suisse, sans ouvrir un autre compte bancaire en Suisse, avant la date où le prélèvement doit être pratiqué.

On apprend ainsi que la Suisse aurait proposé à la Belgique un accord de ce type, moyennant un prélèvement de 34 % sur le capital, couvrant forfaitairement les impôts du passé.

Un tel accord présenterait apparemment en théorie des avantages considérables pour le fisc belge, mais certainement pas pour la quasi-totalité des contribuables concernés.

En effet, si l'on prend en considération un rendement de 3 % du compte au cours des 7 dernières années sur lesquelles le fisc peut revenir, en cas de fraude, le

**L'association Afschrift est reconnue
« Tax law firm of the year » aux Belgian Legal Awards de 2012**

revenu du contribuable pendant toute cette période ne représente que 21 % du capital ainsi perçu, et l'impôt qu'il a éludé 15 % de ces 21 %, soit ... 3,15 %.

S'il régularisait de tels intérêts, par la voie du système de la « DLU BIS », le contribuable paierait une pénalité de 10 %, ce qui donnerait le calcul suivant : $25 \% \times 21 \% = 5,25 \%$.

Il n'y a dès lors aucune raison logique pour qu'un contribuable accepte de payer 34 % d'un capital, pour couvrir un impôt représentant 3,15 % de ce capital, sur des revenus qui, dans le meilleur des cas, n'excèdent pas 21 % de ce capital, sachant qu'il pourrait régulariser en Belgique ces mêmes revenus, dans la plupart des cas, pour 5,25 % de ce même capital. L'initiative suisse paraît dès lors

particulièrement maladroite parce que, à part des personnes ayant perçu des revenus professionnels non déclarés, qui eux sont taxables à plus de 50 %, elle ne peut logiquement intéresser personne.



Thierry AFSCRIFT

Les coups de griffe de l'ours

Trois délits par jour

L'avocat américain Harvey Silverglate a récemment publié un ouvrage intitulé « Three felonies a day », dans lequel il montre que la plupart des gens qui vivent une vie normale commettent, sans s'en rendre compte, plusieurs délits par jour.

Cette constatation, qui est vraie aussi en Europe, résulte de l'explosion incontrôlée du nombre de lois érigeant en infractions des faits multiples, dont la quasi-totalité de la population ne se rendra jamais compte qu'ils sont interdits. De plus, la manière dont les lois sont rédigées et appliquées permet d'incriminer des actes définis avec très peu de précision.

On ne peut que lui donner raison. L'adage « nul n'est censé ignorer la loi » n'a plus de sens parce que plus personne, même les meilleurs spécialistes, ne peut prétendre savoir tout ce qui est interdit, ni déterminer avec précision quels actes sont sanctionnés.

Dans beaucoup de domaines, économiques, fiscaux, environnementaux, mais aussi dans la vie de tous les jours, y compris la circulation routière, on ne peut plus éviter des poursuites qu'avec un peu de chance.

Dans une société où « tout le monde est coupable », le salut ne tient plus qu'à l'espoir que les autorités ne découvrent pas sur quel acte précis porte cette culpabilité.

Une des conséquences de cette situation est aussi que le délit est banalisé et que ceux qui commettent des actes réellement graves ne se rendent plus compte du danger qu'ils peuvent représenter.

Sommaire

Rubik : la fausse bonne idée	1
La TVA peut être due sur les commissions de gestion de portefeuille	6
Les nouveaux impôts sur les voitures de société, la situation après six mois	7
Les infractions en matière de TVA plus lourdement sanctionnées	8
Commissions secrètes : être ou ne pas être... de bonne foi	9
La Cour européenne de justice condamne l'insécurité juridique belge	11
La construction emphytéose : un abus fiscal ?	12
La valeur probante des attestations	14
Les libéralités, en général moins avantageuses	15
Une fraude à la TVA décelée dans une chaîne de livraison empêche-t-elle l'exercice du droit à déduction de l'assujetti de bonne foi ? Analyse de la jurisprudence 'Mahagében et Dávid'	15
L'absence d'information de la part de l'administration peut donner droit à réparation	17
Le Ministre des Finances veut des lois incompréhensibles ...	18
Déductibilité des frais liés à l'obtention d'un MBA	19
Polémique sur l'application de la TVA aux livres numériques	20
Le régime attractif des fondations privées	21
OCDE : une nouvelle offensive contre le secret bancaire	22

La TVA peut être due sur les commissions de gestion de portefeuille

Le 19 juillet 2012, la Cour européenne de justice a rendu un arrêt important dans l'affaire C-44/11, dite "Deutsche Bank", concernant le traitement de la TVA applicable aux opérations de gestion discrétionnaire de portefeuille. A la lecture de cette décision, la prudence est recommandée.

Le litige opposait l'administration fiscale allemande à la Deutsche Bank au sujet, notamment, de la qualification, aux fins de l'exonération de la TVA, de la gestion de patrimoine au moyen de valeurs mobilières, soit de la gestion de portefeuille, effectuée par la banque. Cette dernière considérait ses prestations comme exonérées de la TVA, alors que l'administration fiscale allemande s'y opposait.

Des clients investisseurs avaient en fait chargé la Deutsche Bank de gérer de manière autonome des valeurs mobilières en tenant compte des stratégies de placement et du profil de risque choisis par eux, sans recueillir préalablement leurs instructions, ainsi que de prendre toutes mesures pertinentes à cette fin. La Deutsche Bank était ainsi habilitée à disposer des actifs au nom et pour le compte de ces clients.

En contrepartie de ses services, la rémunération de la Deutsche Bank représentait un pourcentage de la valeur du patrimoine géré, comportant une partie afférente à la gestion de patrimoine et une partie concernant l'achat et la vente de valeurs mobilières.

Selon la Cour, suivant en tout point l'avis de l'avocat général, l'activité qui consiste à l'analyse et à la surveillance du patrimoine du client investisseur, d'une part, et celle portant sur l'achat et la vente de titres proprement dite, d'autre part, doivent être considérées comme une prestation unique formant, objectivement, une seule prestation économique indissociable et dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel.

Quoique la Cour reconnaisse que ces deux éléments constitutifs de la prestation de gestion de portefeuille sont susceptibles d'être fournis séparément, elle juge qu'en l'espèce, ils sont l'un et l'autre indispensables pour la réalisation de la prestation globale de la Deutsche Bank, de sorte que l'une ne peut être considérée comme l'accessoire de l'autre.

La Cour conclut que la gestion de portefeuille effectuée par la Deutsche Bank est une prestation économique de nature financière soumise à la TVA. Elle réfute ainsi les arguments selon lesquels la gestion de portefeuille pourrait être exemptée en tant qu'opération sur titres ou qu'elle pourrait bénéficier de

l'exemption prévue pour la gestion de fonds communs de placement.

Cet arrêt peut avoir des conséquences non négligeables, que ce soit pour les gestionnaires de portefeuille qui auraient choisi d'exempter de la TVA tout ou partie de leurs prestations ou pour leurs clients. Il importe pour eux de se demander s'il y a lieu de prendre d'éventuelles mesures afin d'éviter ou de limiter d'éventuelles sanctions qui découleraient des enseignements de cet arrêt. Par ailleurs, s'ils souhaitent échapper à l'application de la TVA, il leur incombe de revoir leurs conventions si elles s'avèrent analogues à celles qui sont à l'origine de cette affaire.



Nicolas THEMELIN

“

Cet arrêt peut avoir des conséquences non négligeables, que ce soit pour les gestionnaires de portefeuille qui auraient choisi d'exempter de la TVA tout ou partie de leurs prestations ou pour leurs clients. Il importe pour eux de se demander s'il y a lieu de prendre d'éventuelles mesures afin d'éviter ou de limiter d'éventuelles sanctions qui découleraient des enseignements de cet arrêt. Par ailleurs, s'ils souhaitent échapper à l'application de la TVA, il leur incombe de revoir leurs conventions si elles s'avèrent analogues à celles qui sont à l'origine de cette affaire..

”

Les nouveaux impôts sur les voitures de société, la situation après six mois

Il ressort d'une analyse effectuée par le secrétariat social SD Worx, à la demande du journal « De Standard », que l'impact du nouveau régime pour les voitures de société n'est pas aussi important que ce que l'on redoutait initialement.

Pour rappel, le nouveau calcul de l'avantage de toute nature concernant les voitures de société a été inséré par la loi programme du 28 décembre 2011, puis modifié par la loi programme du 29 mars 2012.

Le nouveau régime prévoit un nouveau calcul de l'avantage de toute nature :

(Valeur catalogue du véhicule x coefficient CO2 x 6/7) – l'intervention du bénéficiaire

Par « valeur catalogue », on entend le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée (réellement payée) comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.

Cette valeur catalogue est multipliée par un pourcentage déterminé dans la loi afin de tenir compte

de la période écoulée depuis la date de la première immatriculation du véhicule. Les 12 premiers mois, ce pourcentage est de 100 %, du 13^{ième} au 24^{ième} mois, il n'est plus que de 94 %, puis par la suite 88 %, etc. La valeur catalogue diminue donc chaque année de 6% jusqu'à la limite minimale de 70%.

Le pourcentage de base CO2 s'élève à 5,5 % pour les véhicules diesel avec une émission de référence de 95 g/km et les véhicules avec une émission de référence de 115 g/km. Ce pourcentage de base augmente de 0,1 % pour chaque g/km supplémentaire (avec un maximum de 18 %), et diminue de 0,1 % pour chaque g/km de moins (avec un minimum de 4%).

Ce minimum de 4%, qui correspond à un avantage minimal de 1.200 € pour l'année d'imposition 2013 (revenus 2012), s'applique même aux véhicules électriques !

Enfin, l'avantage de toute nature calculé est diminué de l'éventuelle intervention personnelle de l'employé ou du dirigeant.

Par ailleurs, un employé qui utilise un véhicule de son employeur à des fins privées peut, sous condition de l'application de la déduction fiscale des frais réels, déduire 0,15 €/km pour la distance domicile-lieu de travail.

Par conséquent, plus le domicile est éloigné du lieu de travail, plus le montant à déduire est élevé

et moins il faut payer l'impôt sur l'utilisation privée d'un véhicule de société.

A l'introduction de ce nouveau mode de calcul, on envisageait une augmentation de 60 % de l'avantage de toute nature. Il ressort désormais de l'analyse du SD Worx que l'avantage de toute nature a augmenté de 18 % pour l'employé moyen. La différence s'explique par la mesure prévoyant la diminution annuelle de la valeur catalogue de 6 % jusqu'au minimum de 70 %, laquelle mesure n'a été prévue que dans un second temps par la loi programme du 29 mars 2012.

L'analyse révèle également que l'augmentation de ces impôts ne fait pas l'objet d'une répartition uniforme.

Les personnes exerçant une fonction de directeur ou de cadre, roulant en règle générale avec un véhicule plus coûteux, sont les plus affectées fiscalement avec une augmentation moyenne de 51 % de l'avantage de toute nature. Pour les cadres moyens et inférieurs, l'avantage de toute nature augmente respectivement de 22 % et de 7 %. Les employés sont les mieux lotis avec le nouveau régime. Non seulement l'augmentation est fort limitée, soit une inflation de 1 %, mais en outre, l'on constate que plus de la moitié des employés paie moins d'impôts. Plus frappante encore est la situation des employés ayant une fonction interne

“

L'analyse révèle également que l'augmentation de ces impôts ne fait pas l'objet d'une répartition uniforme.

Les personnes exerçant une fonction de directeur ou de cadre, roulant en règle générale avec un véhicule plus coûteux, sont les plus affectées fiscalement avec une augmentation moyenne de 51 % de l'avantage de toute nature.

”

(par opposition aux employés externes pour qui la voiture de société constitue leur principal outil de travail) qui paient en moyenne 5% d'impôts en moins que sous le précédent régime. Cela correspond à une diminution effective d'impôts pour 60 % d'entre eux.

De Standaard estime que cette augmentation différenciée a entraîné un impôt plus équitable. Alors que sous l'ancien régime l'avantage de toute nature constituait pour un employé presque le double que pour un directeur, le nouvel avantage de toute nature fluctue pour tous les fonctions vers 4% du salaire annuel.

L'article observe également que le gouvernement-Di Rupo n'a pas adapté son estimation initiale des

revenus de 200 millions d'euros au moment du dernier conclave budgétaire malgré l'introduction de la dégressivité de la valeur catalogue.

Cependant, dans la mesure où au moment de l'introduction de la nouvelle législation, le gouvernement tablait sur une augmentation de l'avantage de toute nature de 60 % et que celle-ci ne semble s'élever en réalité qu'à 18 %, seulement un tiers des revenus espérés sera finalement obtenu.



Patricia STAS

Les infractions en matière de TVA plus lourdement sanctionnées

Depuis le 1er juillet 2012 le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de TVA a été revu à la hausse.

La loi-programme du 22 juin 2012 a en effet fait passer les montants minima et maxima de ces amendes d'une fourchette comprise entre 25 et 2.500 euros à des montants compris entre 50 et 5.000 euros.

L'arrêté royal du 9 juillet 2012 a été pris en application de cette loi-programme. Il concerne des infractions telles que le non-dépôt ou le dépôt tardif de la déclaration, le non-établissement de factures ou leur délivrance hors délai, ...

On y constate que plusieurs de ces amendes ont été doublées. Ainsi en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse, l'amende maximale est doublée

“

On y constate que plusieurs de ces amendes ont été doublées. Ainsi en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse, l'amende maximale est doublée sans pouvoir dépasser 5.000 euros par infraction.

”

sans pouvoir dépasser 5.000 euros par infraction.

Dans certains cas, lorsqu'une même infraction est répétée, une graduation des amendes est prévue. Par exemple dans l'hypothèse où le livre, registre ou journal qui devait être tenu ne l'a pas été, la première infraction donne lieu à une amende de 1.500 euros, la deuxième passe à 3.000 euros et les infractions suivantes à 5.000 euros.

Pour déterminer s'il s'agit d'une infraction répétée, sont prises en compte les mêmes infractions qui ont été commises pendant les quatre années précédentes.

Les infractions sont considérées comme des premières infractions lorsque des mêmes infractions n'ont pas été réprimées préalablement à la date où elles ont été commises.

Par ailleurs, le SPF Finances a décidé que le barème appliquant des amendes réduites était désormais abrogé. Cela pourrait permettre à l'administration d'infliger les amendes prévues par l'arrêté royal du 9 juillet 2012 dès la première infraction. La jurisprudence récente reconnaît toutefois un pouvoir d'appréciation quant au niveau des amendes.



Lida ACHTARI

Commissions secrètes : être ou ne pas être... de bonne foi

Nous avons déjà abordé à plusieurs reprises la question relative à la cotisation distincte de 309 % applicable aux « commissions secrètes ».

En cette matière, les circulaires administratives se suivent sans se ressembler, et la circulaire du 1er décembre 2010, qui avait jeté un véritable pavé dans la mare des tolérances administratives en cours jusque alors, s'est vu adjoindre un nouvel addendum ce 20 juillet 2012.

La dernière circulaire en date revient à une interprétation très restrictive des cas dans lesquels les fonctionnaires peuvent encore renoncer à l'application de la cotisation distincte, sous la forme d'une tolérance administrative.

La cotisation distincte sur commissions secrètes est une sanction tellement lourde qu'elle peut présenter un caractère pénal, auquel cas les principes relatifs à l'application du droit pénal peuvent trouver application et notamment, la possibilité pour le juge de réduire la peine s'il existe des circonstances particulières – notamment la bonne foi du contribuable -, qui rendent la sanction disproportionnée par rapport à l'infraction.

C'est à ce titre que les tolérances administratives nous intéressent : non pas pour revendiquer une application faussée de la loi fiscale, mais pour servir de contrepois à l'application parfois obtuse de la cotisation spéciale, lorsque les circonstances propres au cas d'espèce démontrent que la sanction est disproportionnée.

Le 23 décembre 2011, l'une des circulaires traitant de la question instaurait comme tolérance administrative permanente, la non-application de la cotisation distincte, si le contribuable était de bonne foi, avait commis le manquement ou l'erreur de manière volontaire, si le défaut de déclaration présentait un caractère exceptionnel, ou encore s'il constituait un manquement non significatif du contribuable, notamment par rapport au respect de ses autres obligations fiscales.

La nouvelle circulaire revient cependant sur cette tolérance en ce qui concerne la déclaration des avantages de toute nature évalués forfaitairement, en rendant ces conditions cumulatives, au lieu d'être alternatives : dorénavant, pour pouvoir faire l'objet de la tolérance, la non-déclaration des avantages forfaitaires devra résulter d'une erreur de calcul commise de bonne foi, exceptionnelle, correspondant à un faible montant, et – notons que c'est particulièrement ici que se traduit la sévérité de la circulaire dernière en date – le bénéficiaire de

“

Cette manière de légiférer, en instaurant des normes tellement sévères que même l'administration elle-même pense à les adoucir, est particulièrement perturbante et porte préjudice à la sécurité juridique que tout contribuable est en droit d'attendre, non seulement de l'administration fiscale, mais également du législateur.

Il faut par conséquent plaider, au final, pour une réécriture de l'article 219, de manière telle qu'il ne soit plus nécessaire d'accorder, selon le bon vouloir de l'administration, des tolérances à certains contribuables, ou bien que cette cotisation distincte bascule explicitement dans le champ d'application des dispositions pénales du Code, ce qui permettra donc – légalement cette fois - l'évaluation au cas par cas, et en fonction de la situation concrète de chacun des contribuables concernés, de la sanction à appliquer à l'infraction commise.

”

l'avantage (donc le salarié ou le dirigeant) devra avoir procédé à une rectification spontanée de sa déclaration fiscale.

La tolérance administrative pourrait donc être refusée à la société qui omet de déclarer un avantage de toute nature évalué forfaitairement, même si celle-ci est parfaitement de bonne foi, et que l'erreur présente un caractère tout à fait exceptionnel, parce que le bénéficiaire de cet avantage – par hypothèse, un salarié dont la société se serait séparée en mauvais termes – refuserait de déclarer spontanément la perception de cet avantage au fisc.

Cette circulaire fait donc dépendre l'application de la tolérance administrative (conduisant à une réduction de la sanction prévue par le Code, qui peut présenter un

caractère pénal), de l'attitude d'un tiers, avec lequel, a priori, la société pourrait n'avoir plus aucun lien au moment du contrôle et de l'enrôlement.

Par cette pratique, l'administration crée, sans autorisation de la loi, une forme de solidarité fiscale - au sens juridique de ce terme - entre le débiteur de la rémunération, et le bénéficiaire de celle-ci, en raison des impôts à payer sur cette rémunération (qui sont bien évidemment à charge du bénéficiaire de la rémunération et non du débiteur, même si concrètement, le débiteur préfinance cet impôt, en retenant le précompte professionnel sur la rémunération, et agit ainsi en tant que gardien des intérêts de l'Etat).

Une telle solidarité pour le paiement de l'impôt d'un tiers existe

en matière fiscale ; on pense aux notaires instrumentant un acte, pour le paiement des droits d'enregistrement ; au cessionnaire d'un fonds de commerce, pour les dettes fiscales du cédant relatives à ce fonds ; ou encore à la solidarité entre époux ou entre cohéritiers, pour les dettes fiscales de chacun.

Ce type de solidarité-ci ne ressortit toutefois pas de la loi, et n'est pas autorisée par celle-ci.

Il faut par conséquent plaider, au final, pour une réécriture de l'article 219, de manière telle qu'il ne soit plus nécessaire d'accorder, selon le bon vouloir de l'administration, des tolérances à certains contribuables, ou bien que cette cotisation distincte bascule explicitement dans le champ d'application des dispositions pénales du Code, ce qui permettra donc – légalement cette fois - l'évaluation au cas par cas, et en fonction de la situation concrète de chacun des contribuables concernés, de la sanction à appliquer à l'infraction commise.



Séverine SEGIER

La Cour européenne de justice condamne l'insécurité juridique belge

Dans le cadre de l'affaire C-318/10, qui a donné lieu à l'arrêt SIAT du 5 juillet 2012, la Cour européenne de justice a eu à se prononcer sur la conformité au principe de la libre prestation des services de l'article 54 CIR 1992, suite à une question préjudicielle posée par la Cour de cassation.

Selon cet article, les rémunérations de prestations ou de services qui sont effectuées par des contribuables belges au profit de contribuables établis dans un autre Etat membre, dans lequel ces derniers ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus concernés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, ne sont pas considérées comme des frais professionnels déductibles, à moins que le contribuable belge n'apporte la preuve

que ces rémunérations ne correspondent à une opération réelle et sincère et qu'elles ne dépassent pas les limites normales.

L'article 54 CIR 1992 constitue ainsi une restriction à la règle générale relative à la déduction des frais professionnels, contenue à l'article 49 CIR 1992, selon laquelle des frais sont déductibles au titre des frais professionnels s'ils sont nécessaires pour acquérir ou conserver les revenus imposables et si le contribuable en démontre la réalité et le montant.

Il va de soi que la règle contenue à l'article 54 CIR 1992 est susceptible de dissuader les contribuables belges d'exercer leur droit à la libre prestation des services et de recourir aux services de prestataires établis dans un autre Etat membre et ces derniers d'offrir leurs services à des destinataires établis en Belgique. Il s'ensuit indubitablement une restriction à la libre prestation des services.

Il en va d'autant plus ainsi que le champ d'application de la disposition incriminée n'est pas déterminé avec une précision suffisante

au préalable. Dans une situation où le prestataire des services est établi dans un Etat membre autre que la Belgique et y est soumis à un régime de taxation plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, il n'est pas certain que ledit régime sera pour autant considéré comme un « régime notablement plus avantageux ».

La Cour est d'avis qu'une législation telle que celle en cause serait toutefois propre à atteindre les objectifs de prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, de la sauvegarde de l'efficacité des contrôles fiscaux et de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, lesquels sont susceptibles de justifier une restriction à la libre prestation des services. Il faut néanmoins que cette mesure n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

Pour être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir des pratiques abusives, une législation doit se fonder sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'un montage purement artificiel uniquement à des fins fiscales et, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, mettre le contribuable raisonnablement en mesure de produire des éléments concer-

Il va de soi que la règle contenue à l'article 54 CIR 1992 est susceptible de dissuader les contribuables belges d'exercer leur droit à la libre prestation des services et de recourir aux services de prestataires établis dans un autre Etat membre et ces derniers d'offrir leurs services à des destinataires établis en Belgique. Il s'ensuit indubitablement une restriction à la libre prestation des services.

nant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue.

A cet égard, la Cour rappelle que « ni les motifs fiscaux ni la circonstance que les mêmes opérations auraient pu être effectuées par des prestataires établis sur le territoire de l'Etat membre où est établi le contribuable ne sauraient, à eux seuls, permettre de conclure à l'absence de la réalité et de la sincérité des opérations » et que « lorsque la transaction en cause dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence, afin de ne pas être considérée comme disproportionnée, la mesure fiscale correctrice doit se limiter à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu dans de telles circonstances ».

Or, l'article 54 CIR 1992 impose de justifier la réalité et la sincérité de toutes les prestations ainsi que de prouver le caractère normal de toutes les rémunérations y afférentes, sans que l'administration soit tenue de fournir un commencement de preuve de fraude ou d'évasion fiscales. Il peut être appliqué en l'absence de tout critère objectif et vérifiable par des tiers et pouvant servir d'indice de l'existence d'un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national, seul le niveau

d'imposition du prestataire de services dans l'Etat où il est établi étant pris en compte.

Tel que la Cour l'a déjà relevé, une telle norme ne permet pas de déterminer au préalable et avec la précision suffisante le champ d'application de celle-ci et laisse de ce fait subsister des incertitudes quant à son applicabilité à chaque cas d'espèce.

L'article 54 CIR 1992 « ne satisfait pas, par conséquent, aux exigences de la sécurité juridique qui exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables ». Or, « une règle ne satisfaisant pas aux exigences du principe de sécurité juridique ne saurait être considérée comme proportionnée aux objectifs poursuivis ». L'article 54 CIR 1992 n'est donc pas conforme au principe de la libre prestation des services au niveau européen.

Par cet arrêt, ce n'est pas uniquement l'article 54 CIR 1992 que la Cour européenne de justice remet en cause mais également les articles 26, § 2, 2°, 198, §§ 1, 11°, et 4 et 344, § 2, CIR 1992, tels qu'actuellement en vigueur, dans la mesure où ils contiennent tous une formulation similaire à celle contenue dans l'article incriminé.



Nicolas THEMELIN

La construction emphytéose : un abus fiscal ?

Le 19 juillet 2012, l'administration fiscale a publié une circulaire afin de commenter le nouvel article 18 du C. Enr, nouvelle disposition anti-abus en matière fiscale.

Elle y établit ainsi une liste non limitative d'opérations juridiques d'une part qui ne peuvent pas, en elles-mêmes, être cataloguées comme des abus fiscaux, et d'autre part qui seront considérées comme abus fiscal par l'administration, à moins que le contribuable prouve que le choix de l'opération juridique ou de l'ensemble des opérations juridiques répond à des motifs autres que fiscaux.

L'administration fiscale range ainsi la construction emphytéose définie comme une acquisition scindée d'un bien immobilier par des sociétés liées parmi les hypothèses d'abus fiscal.

En pratique, une telle construction consiste en l'acquisition d'un droit d'emphytéose sur un immeuble par une société X et l'acquisition du droit de tréfonds de ce même immeuble par une société Y « sœur » de la société X. r peut aller jusqu'à 95 % de la valeur totale du bien. S'agissant d'un bail, la société X payera alors un droit d'enregistrement de 0,2 % de la valeur du droit

d'emphytéose pouvant aller jusqu'à 95 % de la valeur totale du bien et la société Y payera quant à elle un droit d'enregistrement de 12,5 % sur la valeur peu élevée du tréfonds.

Dans sa circulaire, l'administration se contente d'affirmer que cette construction serait constitutive d'un abus fiscal, uniquement parce qu'elle porterait atteinte à l'article 44 C. Enr. établissant un droit d'enregistrement de 12,5 % sur les ventes.

L'abus fiscal implique cependant soit qu'un contribuable se place en dehors du champ d'application d'une disposition en violation des objectifs de cette disposition, soit l'obtention d'un avantage fiscal prévu par une disposition en contrariété avec les objectifs de cette disposition. Or, dans sa circulaire, l'administration ne justifie pas en

quoi la construction emphytéose serait contraire aux objectifs de l'article 44 C. Enr.

A cet égard, il faut comprendre les objectifs d'une loi comme étant ce qu'elle a voulu faire, interdire, imposer ou exonérer, même si le texte de cette loi n'aboutit pas, pour quelque raison que ce soit, à ce résultat. Or, l'objectif de l'article 44 est clairement que les cessions du droit de propriété d'un bien immobilier d'une personne à une autre soient soumises au droit de vente de 12,5 %. Par ailleurs, le Code des droits d'enregistrement propose deux tarifs distincts, l'un pour les ventes et l'autre pour les constitutions de baux. Les contribuables ont le choix de poser l'un ou l'autre de ces deux actes, sans qu'on puisse raisonnablement affirmer que le champ d'application voulu de l'article 44 du Code s'applique également à des actes qui font l'objet d'une taxation distincte en vertu d'une autre disposition du même Code.

La construction fondée sur l'emphytéose visée par la circulaire administrative ne pourrait donc être considérée comme constitutive d'un abus fiscal sans, qu'à notre avis, la portée de l'article 18 du C. Enr ne soit méconnue. La position administrative est donc plus que contestable sur ce point.

La conclusion contraire pourrait néanmoins s'imposer si, dans notre exemple, la société Y cédait, dans le cadre d'un troisième acte,

le tréfonds à la société X. Les trois actes accomplis successivement auraient en effet pour conséquence la cession de la pleine propriété d'un immeuble à la société X... La prudence est donc de mise.



Marie BENTLEY



La construction fondée sur l'emphytéose visée par la circulaire administrative ne pourrait donc être considérée comme constitutive d'un abus fiscal sans, qu'à notre avis, la portée de l'article 18 du C. Enr ne soit méconnue. La position administrative est donc plus que contestable sur ce point.



La valeur probante des attestations

Le 19 juillet 2012 a été adoptée une loi modifiant le Code civil et le Code judiciaire en vue de simplifier les règles qui gouvernent le procès civil. Cette loi insère une nouvelle section Vbis au sujet de la production d'attestations dans le chapitre du Code judiciaire relatif aux preuves.

L'objectif du législateur est de palier à la lenteur et la lourdeur des procédures avec convocation de témoin. Cette nouvelle loi part en outre du constat que la production d'attestations écrites peut souvent suffire à éclairer le juge. Les nouvelles dispositions, inspirées du droit français en la matière, sont destinées à réglementer la production de telles attestations. Il s'agit plus précisément des nouveaux articles 961/1, 961/2 et 962/3 du Code judiciaire.

Ces nouvelles dispositions permettent au juge, lorsque la preuve testimoniale est admissible, de « recevoir de tiers des déclarations, sous forme d'attestation, de nature à l'éclairer sur les faits litigieux dont ils ont personnellement connaissance ». Ces attestations sont produites par les parties ou à la demande du juge et doivent provenir de personnes remplissant les conditions pour être entendues comme témoin.

L'attestation contient la relation des faits auxquels son auteur a assisté ou qu'il a personnellement constatés. Elle doit être écrite, datée et signée de la main de son auteur.

Enfin, le juge pourra toujours procéder à l'audition de l'auteur de l'attestation.

Selon les travaux préparatoires, ces dispositions inspirées du droit français devraient recevoir, en droit belge, la même interprétation qu'en France. A cet égard, comme l'indique la proposition de loi, les règles de forme prévues

“

Cette nouvelle loi semble ainsi donner aux attestations une force probante comparable à un témoignage alors qu'auparavant, les juges ne donnaient que peu de valeur probante à ces attestations. Dès lors, les litiges fiscaux étant des « procès civils », les contribuables pourront également se servir utilement de ces nouvelles dispositions pour produire de telles attestations dans les litiges fiscaux tranchés par le tribunal civil.

”

pour les attestations ne sont pas prescrites à peine de nullité selon la jurisprudence française. Dans l'hypothèse où l'attestation ne serait pas conforme aux spécifications légales, les travaux préparatoires indiquent donc que le juge du fond appréciera souverainement si l'attestation présente ou non les garanties suffisantes pour pouvoir être prise en compte dans les débats.

L'idée du législateur est de palier à l'arrière judiciaire en réglementant le recours aux attestations. De cette manière, le juge pourra choisir de réserver la production de preuve par témoignages à certains points particulièrement litigieux ou délicats, comme nous l'indique les travaux préparatoires.

Cette nouvelle loi semble ainsi donner aux attestations une force probante comparable à un témoignage alors qu'auparavant, les juges ne donnaient que peu de valeur probante à ces attestations. Dès lors, les litiges fiscaux étant des « procès civils », les contribuables pourront également se servir utilement de ces nouvelles dispositions pour produire de telles attestations dans les litiges fiscaux tranchés par le tribunal civil.



Lida ACHTARI

Les libéralités, en général moins avantageuses

Jusqu'à présent, l'octroi de libéralités à des associations agréées donnait droit à une déduction sur le revenu. En pratique, pour les contribuables qui ont un revenu imposable globalement taxable dans la dernière tranche, cela représentait un avantage fiscal égal à 50 %, plus les additionnels communaux. En supposant ceux-ci égaux à 8 %, la libéralité permettait d'éviter une taxation à 54 %.

Or, en raison de la progression très rapide des taux dans le barème à l'impôt des personnes physiques, cet avantage concernait un grand nombre de contribuables.

Le gouvernement vient d'approuver un projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, qui sera prochainement introduit au Parlement.

Ce projet prévoit de supprimer la déduction des libéralités sur le revenu, et de le remplacer par une déduction d'impôt, forfaitaire, pour tous les contribuables, mais dont le taux sera de 45 %.

Par conséquent, une libéralité de 100 € ne donnera plus lieu qu'à une déduction d'impôts de 45 € alors qu'auparavant elle permettait de bénéficier d'une diminution d'impôt des personnes physiques de 50 €, outre les additionnels en moyenne,

“

Sous couvert d'uniformiser la déduction, le gouvernement augmente en réalité à nouveau l'impôt.

Et il le fait à charge, pour l'essentiel, des associations charitables agréées, pour lesquelles l'attrait des libéralités va diminuer pour leurs principaux donateurs.

”

pour les contribuables arrivant dans cette tranche d'imposition.

Certes, les contribuables dont les revenus sont très bas, et qui, par exemple, ne sont taxés, dans la dernière tranche, qu'à 30 %, auront droit à une déduction plus importante qu'auparavant.

Il est toutefois certain que ceux qui bénéficieront réellement de cet avantage seront rares, le niveau de revenu que cela suppose ne permettant en général pas de consentir des libéralités importantes.

Sous couvert d'uniformiser la déduction, le gouvernement augmente en réalité à nouveau l'impôt.

Et il le fait à charge, pour l'essentiel, des associations charitables agréées, pour lesquelles l'attrait des libéralités va diminuer pour leurs principaux donateurs.



Thierry AFSCHRIFT

Une fraude à la TVA décelée dans une chaîne de livraison empêche-t-elle l'exercice du droit à déduction de l'assujetti de bonne foi ? Analyse de la jurisprudence 'Mahagében et David'

Dans l'affaire 'Mahagében et David' qui a donné lieu à un arrêt du 21 juin 2012, la Cour de justice de l'Union européenne a eu à répondre à la question de savoir si une autorité fiscale peut refuser à un assujetti le droit de déduire du montant de la TVA dont il est redevable le montant de la taxe due ou acquittée pour les services qui lui ont été fournis, au motif que l'émetteur de la facture afférente à ces services, ou l'un de ses prestataires, a commis des irrégularités.

Selon une jurisprudence constante, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA. Le droit à déduction fait

“

Il appartient donc aux autorités fiscales et à elles seules d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des assujettis afin de détecter d'éventuelles irrégularités et fraudes à la TVA ainsi que de sanctionner non pas l'assujetti de bonne foi mais uniquement ceux qui s'en seraient rendus coupables.

”

ainsi partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité.

Les autorités nationales peuvent néanmoins refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement. Tel est notamment le cas s'il est établi que l'assujetti, auquel les biens ou les services servant de base pour fonder le droit à déduction ont été fournis, savait ou aurait dû savoir que cette opération était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou un autre opérateur en amont. Dans une telle éventualité, la Cour considère en effet que l'assujetti participe à la fraude et ce, qu'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens ou de l'utilisation des services dans le cadre d'opérations taxées effectuées en aval.

A contrario, il est incompatible avec le régime du droit à déduction de sanctionner, par le refus de ce droit, un assujetti qui ne savait pas et n'aurait pas pu savoir que l'opération concernée était impliquée dans une fraude commise par le fournisseur ou qu'une autre opération faisant partie de la chaîne de livraison, antérieure ou postérieure à celle réalisée par ledit assujetti, était entachée de fraude à la TVA. L'instauration d'un système de responsabilité sans faute irait effectivement au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public.

Le refus du droit à déduction étant une exception à l'application du principe fondamental que constitue ce droit, la Cour est dès lors d'avis qu'il incombe à l'autorité fiscale d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude commise par son fournisseur ou un autre opérateur intervenant en amont dans la chaîne de livraison.

Selon la Cour, l'administration ne peut pas non plus exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, d'une part, de vérifier que l'émetteur de la facture afférente aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce

droit est demandé dispose de la qualité d'assujetti, qu'il dispose des biens en cause et est en mesure de les livrer et qu'il remplit ses obligations de déclaration et de paiement de la TVA, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, de disposer de documents à cet égard.

Il appartient donc aux autorités fiscales et à elles seules d'effectuer les contrôles nécessaires auprès des assujettis afin de détecter d'éventuelles irrégularités et fraudes à la TVA ainsi que de sanctionner non pas l'assujetti de bonne foi mais uniquement ceux qui s'en seraient rendus coupables.



Nicolas THEMELIN

L'absence d'information de la part de l'administration peut donner droit à réparation

L'article 32bis du Code des impôts sur les revenus 1964 (devenu ensuite l'article 34, §1er, 1°, CIR 92) rendait imposables les indemnités versées en réparation d'une incapacité permanente en application de la législation sur les accidents du travail, sans qu'il y ait perte de revenus dans le chef de la victime. Suite à l'arrêt n° 132/98 de la Cour constitutionnelle du 9 décembre 1998, cette disposition a été jugée contraire à l'article 10 de la Constitution en ce que la victime d'un accident de travail subit une discrimination par rapport à d'autres victimes d'un accident qui ne s'est produit ni sur le chemin ni sur le lieu de travail.

Cet arrêt constituait un fait nouveau probant en vertu de l'article

376 CIR 92, sur base duquel les contribuables illégalement surtaxés pouvaient demander un dégrèvement.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 27 avril 2012, des contribuables illégalement taxés n'avaient eu connaissance de l'arrêt de la Cour constitutionnelle précité qu'après l'expiration du délai pour introduire une demande de dégrèvement. L'administration avait dès lors décidé de refuser d'annuler ou de dégrever l'imposition litigieuse. Face à cette réaction de l'administration, un recours en justice fut introduit.

Le jugement du Tribunal de première Instance de Mons donna gain de cause aux contribuables et fut confirmé par l'arrêt de la Cour d'Appel de Mons du 25 mars 2010.

Les juges du fond ont en effet, estimé que l'Etat belge avait commis une faute en s'abstenant de diffuser une information générale ou de prendre une quelconque mesure (par exemple par l'envoi

d'une notice explicative annexée à la déclaration fiscale ou une annonce par voie de presse) qui aurait permis aux contribuables concernés d'exercer leur recours alors qu'il ne pouvait ignorer qu'un certain nombre de contribuables avaient été taxés illégalement et qu'il reconnaît que l'arrêt de la Cour constitutionnelle constitue un fait nouveau probant au sens de l'article 376§1 CIR 92. En outre, la Cour d'appel relève qu'aucune faute ne saurait être reprochée aux contribuables pour n'avoir pas introduit un recours administratif dans les délais dès lors qu'il n'est pas établi que ces derniers auraient eu connaissance en temps utile de l'arrêt de la Cour constitutionnelle.

Par conséquent, l'Etat belge a manqué de diligence, ce qui constitue une faute sur base de l'article 1382 du Code civil, sans laquelle le dommage invoqué par les contribuables ne se serait pas produit. L'Etat belge est dès lors condamné à verser sur base de l'article 1382 du Code civil, à titre de dommages et intérêts, le montant de la taxation illégalement pratiquée, majorés des intérêts à dater de la perception.

L'Etat belge s'est ensuite pourvu en cassation contre cet arrêt, en indiquant notamment que ni la loi ni aucun principe de droit n'imposait à l'administration de prendre des mesures destinées à informer les contribuables

Il en ressort que l'administration commet une faute en s'abstenant de prendre une quelconque mesure de publicité destinée à informer les contribuables lorsqu'une imposition a été pratiquée sur base d'une disposition jugée anticonstitutionnelle. Les articles 1382 et 1383 du Code civil s'imposent également à l'administration et celle-ci peut être tenue responsable en raison de son manque de diligence.

des conséquences fiscales d'un arrêt de la Cour constitutionnelle à l'encontre d'impositions antérieurement établies. L'Etat belge cite l'article 114 de la loi du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle qui prévoit la publication des arrêts de cette juridiction au Moniteur belge ainsi que l'article 2, 4°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration qui impose à l'administration d'indiquer les recours éventuels contre ses décisions ou actes administratifs à portée individuelle. En dehors de ces cas, l'administration estime ne pas être tenue de prendre des mesures d'information. Toutefois, par son arrêt du 27 avril 2012, la Cour de cassation rejette cet argument et estime que les dispositions citées par l'Etat belge ne limitent pas les obligations lui incombant en application des articles 1382 et 1383 du Code civil.

Il en ressort que l'administration commet une faute en s'abstenant de prendre une quelconque mesure de publicité destinée à informer les contribuables lorsqu'une imposition a été pratiquée sur base d'une disposition jugée anticonstitutionnelle. Les articles 1382 et 1383 du Code civil s'imposent également à l'administration et celle-ci peut être tenue responsable en raison de son manque de diligence.



Lida ACHTARI

Le Ministre des Finances veut des lois incompréhensibles ...

Alors que « nul n'est censé ignorer la loi », on assiste, depuis des semaines, à de lamentables quiproquos à propos de la portée de la mesure « anti-abus », qui sanctionne désormais « l'abus fiscal », en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession.

De nombreux spécialistes, et quelques parlementaires, se sont émus de la portée exacte de ce texte, notamment en matière de planification patrimoniale. Certains ont été amenés, de manière absurde, à affirmer même que le don manuel deviendrait une opération abusive.

Si la confusion est à ce point dans les esprits, c'est non seulement parce que, comme c'est malheureusement devenu courant, la loi est mal rédigée, et a été votée après des travaux parlementaires bâclés, mais en outre parce que, ni le ministre, ni son administration, ne sont en mesure de donner des exemples pratiques d'application du texte.

Non seulement l'interprétation de la loi est malaisée, mais même l'administration n'est pas en mesure d'expliquer claire-

ment son opinion à ce sujet.

A cela s'ajoute une attitude injustifiable du Ministre des Finances lui-même, qui, au cours de débats à la Chambre, a paru favoriser volontairement l'obscurantisme. En réponse à une question parlementaire de la députée Veerle WOUTERS, le Ministre, après avoir été rassurant à propos du don manuel qui « n'est pas un abus », a cru devoir ajouter : « d'aucuns me reprochent d'avoir semé la confusion en omettant de répondre à certaines questions. Il s'agit d'une stratégie délibérée de ma part car si je commençais à expliciter certains montages, je risquerais de donner des idées aux fraudeurs » (compte rendu analytique, Chambre, séance plénière du 31 mai 2012, CRABV 53 Plen 089, 21).

Voilà donc que le Ministre annonce pour toute justification à son silence qu'il ne répond délibérément pas aux questions des



Voilà donc que le Ministre annonce pour toute justification à son silence qu'il ne répond délibérément pas aux questions des parlementaires, parce que si les contribuables connaissaient le point de vue de l'administration, cela leur donnerait ... des idées de fraude !



parlementaires, parce que si les contribuables connaissaient le point de vue de l'administration, cela leur donnerait ... des idées de fraude !

Dans un régime parlementaire normal, un tel mépris du Parlement entraînerait la cessation immédiate de ses fonctions. Mais, plus fondamentalement, il est étonnant de voir le Ministre mélanger à ce point les notions de fraude et d'abus fiscal, alors que dans sa propre circulaire sur cette dernière notion, il est clairement précisé que l'abus fiscal n'est jamais une fraude. Enfin, comment pourra-t-on raisonnablement reprocher au contribuable de commettre des abus fiscaux dans l'ignorance de ce que c'est, si l'administration et le Ministre qui la contrôle, se refusent volontairement à expliciter cette notion, tout en reconnaissant qu'elle est floue ?

Thierry AFSCHRIFT

Déductibilité des frais liés à l'obtention d'un MBA

Il a souvent été question de la déductibilité des frais liés à un MBA (Master of Business Administration) à l'étranger à titre de frais professionnels.

La disposition légale en la matière est l'article 49 du CIR qui énonce que sont déductibles, à titre de frais professionnels, les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

L'article 53,1° CIR considère certes que ne constituent pas des frais professionnels les dépenses « d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession ».

La question est donc déterminer la mesure dans laquelle les frais liés à l'obtention d'un MBA sont supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

La réponse est connue depuis longtemps : les frais de formation, en général, ne constituent des dépenses professionnelles déductibles que si elles présentent un lien direct avec l'activité professionnelle exercée par le contribuable au moment où la formation est entamée.

Les frais liés à l'obtention d'un MBA

suivi à l'étranger sont dès lors déductibles pour autant qu'ils répondent à cette condition.

Les frais sont dans ce cas exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus.

Le Service des Décisions anticipées (SDA) accepte, lui aussi, le caractère professionnel des frais, lorsque la formation se trouve en rapport direct avec l'activité professionnelle actuelle de l'intéressé et lorsqu'elle doit lui permettre d'exercer à l'avenir sa fonction avec plus de compétence.

Le SDA a encore récemment accepté la déduction des droits d'inscription et des tests d'admission, des frais de sélection, de l'assurance hospitalisation obligatoire, des intérêts payés sur les emprunts pour financer la formation MBA, des livres et du matériel d'étude, des frais d'hébergement local avec les frais de voyage et de transport, d'ordinateur portable, d'abonnement de GSM et d'internet, en vertu de l'article 49 CIR 92, étant donné que le fait de suivre la formation avait un rapport direct avec l'activité professionnelle actuelle et contribue à l'acquisition d'une aptitude professionnelle plus grande.

Ces décisions récentes du Service des Décisions anticipées montrent que le SDA prend en compte l'activité professionnelle du contribuable et la mesure dans laquelle le MBA va lui permettre, tout en exerçant la même activité, d'obtenir

une plus grande aptitude professionnelle.

On s'étonnera, dans ce contexte, qu'une proposition de loi ait été déposée au mois de mai dernier, en vue notamment de supprimer la déductibilité de frais liés à des MBA. Le texte de la proposition critique à cet égard ouvertement les prises de position du SDA et qualifie ses décisions de « contraires à la loi ».

Cette affirmation est inexacte : les décisions du SDA sont certes favorables au contribuable, mais elles sont prises en total respect de l'article 49, dès lors qu'il a pu être démontré qu'il y a un lien entre la dépense et l'activité professionnelle.

Les décisions du SDA sont dès lors parfaitement légales et en droite ligne avec la jurisprudence développée de longue date en la matière, n'en déplaise aux auteurs de la proposition de loi...



Pascale HAUTFENNE



Le Service des Décisions anticipées (SDA) accepte, lui aussi, le caractère professionnel des frais, lorsque la formation se trouve en rapport direct avec l'activité professionnelle actuelle de l'intéressé et lorsqu'elle doit lui permettre d'exercer à l'avenir sa fonction avec plus de compétence.

Polémique sur l'application de la TVA aux livres numériques

Pourquoi le Luxembourg héberge-t-il les sièges européens des géants du commerce électronique, aux premiers rangs desquels Amazon, qui vend depuis mai 2011 davantage de livres numériques que de livres imprimés, et eBay, sans compter le japonais Rakuten Inc, lequel a racheté le fabricant canadien de liseuses Kobo ?

La raison est simple. En matière de commerce électronique, le Luxembourg offre les taux de TVA les plus compétitifs de l'Union européenne, avec un taux standard de 15 %, un taux intermédiaire de 12 %, un taux réduit de 6 % et, surtout, un taux super réduit de 3 % sur les livres numériques.

Constatant que la notion de « livres » ne fait pas l'objet d'une interprétation unanime au sein des Etats membres de l'Union, le Luxembourg a décidé, depuis le 1er janvier 2012, d'interpréter largement ce terme, en ce sens qu'à identité de fonction, une distinction entre support physique et support numérique ne s'impose pas. Selon lui, il ne s'agirait que d'une question de neutralité.

Au début de l'année, la commissaire européenne Viviane Reding

plaidait d'ailleurs également pour que l'on considère le contenu et non pas la forme dans laquelle les livres sont transférés aux citoyens européens, les règles sur la TVA devant être révisées pour faire face aux évolutions de l'internet.

En d'autres termes, à défaut de distinction légale, un livre est un livre, qu'il soit physique ou numérique. Pour le Luxembourg, les livres numériques doivent donc bénéficier du taux réduit de 3 % de TVA, au même titre que les livres traditionnels. La France a d'ailleurs agi de la même façon en décidant d'harmoniser la TVA papier et numérique à 7 %.

Les consommateurs européens peuvent s'en réjouir, à l'inverse des libraires des Etats membres pratiquant une fiscalité plus élevée, comme la Belgique ou le Royaume-Uni, où de nombreuses voix s'élèvent pour protester contre cette situation. En effet, dans l'attente de l'entrée en vigueur de la directive européenne 2008/8/CE, prévue pour le 1er janvier 2015, c'est la TVA du pays du siège du fournisseur qui s'applique, et non celle du pays du consommateur de commerce électronique.

Le 3 juillet 2012, la Commission européenne a néanmoins décidé d'ouvrir une procédure d'infraction contre le Luxembourg et contre la France, estimant les taux de TVA appliqués aux livres numériques potentielle-

ment incompatibles avec le droit de l'Union.

Selon la Commission, le téléchargement de livres numériques, considéré comme un service fourni par voie électronique, n'est pas inclus dans la liste limitative de biens et de services, énoncés à l'annexe III de la Directive TVA, qui peuvent bénéficier d'un taux réduit de TVA.

Elle est d'avis que la situation en cours au Luxembourg et en France crée de graves distorsions de concurrence au détriment des opérateurs des autres Etats membres de l'Union dans la mesure où les achats de livres numériques se font aisément dans un autre Etat membre que celui de résidence du consommateur. Des acteurs locaux du marché du livre électronique se sont ainsi plaints de ce que certains autres acteurs aient réorganisé leurs circuits commerciaux pour bénéficier de ces taux réduits.

La Commission estime que ces dispositions pourraient ne pas être conformes au droit européen et a décidé d'envoyer aux deux Etats membres des lettres de mise en demeure. Cette première étape vise à permettre aux deux pays d'expliquer leur position. La France et le Luxembourg disposent donc d'un mois pour soumettre leurs observations. Si ces éléments ne sont pas jugés suffisants, la Commission pourrait formellement constater l'infraction et demander aux deux pays de changer leur législation via un avis motivé, deuxième étape de la procédure d'infraction.

Nul ne doute toutefois que le Luxembourg et la France défendront leurs positions avec force. En ces temps où les Etats veillent jalousement sur leurs recettes fiscales, l'affaire va certainement encore faire parler d'elle.



Nicolas THEMELIN

Le régime attractif des fondations privées

Dans le précédent numéro, nous commentions une décision du SDA (Service des décisions anticipées) rendue en matière de fondation privée et nous y soulignons une possible analogie avec un véhicule tel qu'un trust discrétionnaire.

La récente actualité liée à la demande d'acquisition de la nationalité belge par un riche français met également sous les feux de la rampe le véhicule que constitue la fondation privée de droit belge.

Une fondation privée peut en effet être utilisée dans une optique de préservation d'un patrimoine familial, en évitant les droits de succession.

La fondation, constituée par une ou plusieurs personnes physiques ou morales, consiste « à affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé » (article 27 de la loi du 2 mai 2002).

La fondation ne peut procurer aucun gain matériel, ni au fondateur ni aux administrateurs, ni à toute autre personne sauf, en ce dernier cas, s'il s'agit de la réalisation du but désintéressé.

L'une des caractéristiques fondamentales de la fondation est l'existence d'un patrimoine

“ Pourquoi le Luxembourg héberge-t-il les sièges européens des géants du commerce électronique, aux premiers rangs desquels Amazon, qui vend depuis mai 2011 davantage de livres numériques que de livres imprimés, et eBay, sans compter le japonais Rakuten Inc, lequel a racheté le fabricant canadien de liseuses Kobo ?

La raison est simple. En matière de commerce électronique, le Luxembourg offre les taux de TVA les plus compétitifs de l'Union européenne, avec un taux standard de 15 %, un taux intermédiaire de 12 %, un taux réduit de 6 % et, surtout, un taux super réduit de 3 % sur les livres numériques. ”

d'affectation, qui sera utilisé pour atteindre le but désintéressé.

La fondation privée permet à son fondateur d'affecter un patrimoine à une fin désintéressée, telle que « la sauvegarde d'une collection d'œuvres d'art, le soutien au développement d'une région, la création d'un prix ou d'une œuvre, le maintien du caractère familial d'une entreprise, le maintien de l'intégralité d'éléments de patrimoine » (Extrait des travaux parlementaires).

Contrairement à l'ASBL, la fondation peut se livrer à des opérations industrielles ou commerciales à condition qu'elles soient menées avec l'objectif d'affecter les profits réalisés à un but désintéressé.

Les fondations privées sont assujetties à une taxe annuelle

compensatoire des droits de succession, mais, une fois les biens transmis à la fondation, ils ne sont plus soumis aux droits de succession.

Les biens transférés à la fondation font en effet partie du patrimoine propre de la fondation et ne figurent plus dans celui du fondateur ni de ses héritiers.

Au décès du fondateur, il n'y a dès lors pas de transmission successorale qui puisse être soumise aux droits de succession en tant que tels.

On comprend toute l'utilité de ce véhicule en termes de planification patrimoniale et successorale...



Pascale HAUTFENNE

Les biens transférés à la fondation font en effet partie du patrimoine propre de la fondation et ne figurent plus dans celui du fondateur ni de ses héritiers.

Au décès du fondateur, il n'y a dès lors pas de transmission successorale qui puisse être soumise aux droits de succession en tant que tels.

OCDE : une nouvelle offensive contre le secret bancaire

Le 18 juillet 2012, l'OCDE a mis à jour l'article 26 de son modèle de Convention préventive de la double imposition, lequel établit la norme internationale en matière d'échange de renseignements. Celle-ci permet un échange de renseignements sur demande, lorsque les informations paraissent « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration des impôts de la partie requérante.

La mise à jour autorise désormais à ce que les renseignements reçus par l'Etat requérant puissent être utilisés à d'autres fins que celles de l'établissement et du recouvrement de l'impôt (soit, en pratique, à des fins pénales). La seule limite mise à l'utilisation de ces renseignements est que cette possibilité soit autorisée par les lois des deux Etats contractants et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

Pis, la mise à jour autorise désormais explicitement les demandes de renseignements concernant des groupes d'individus. Ceci signifie que les autorités fiscales peuvent demander des renseignements sur un groupe entier de contribuables, y compris à des banques, sans même devoir les

nommer de manière individuelle. L'OCDE pose toutefois comme condition que la demande ne constitue pas de la « pêche aux renseignements ».

La norme nouvelle, que la Suisse elle-même semble sur le point d'approuver, exige par ailleurs qu'au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une « possibilité raisonnable » que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est donc sans importance. Ô combien subjective, cette notion de « possibilité raisonnable » de pertinence est soumise à la libre appréciation des Etats concernés.

Les exemples de demandes de renseignements autorisées concernant des groupes fournis par l'OCDE sont très larges, d'autant plus qu'ils doivent être lus « à la lumière de l'objectif premier de l'article 26 » qui est de favoriser l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible ».

Voici un exemple. Le fournisseur de services financiers (une ban-

que par exemple) B est établi dans l'Etat B. Les autorités fiscales de l'Etat A ont découvert que B commercialise un produit financier auquel pourraient avoir souscrit des résidents de l'Etat A. Suite à une enquête, l'Etat A redoute que certains contribuables résidents ayant investi dans ce produit aient omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'Etat A demande alors à l'autorité compétente de B des renseignements sur l'ensemble des résidents de l'Etat A qui possèdent un compte auprès de B et qui ont investi dans ce produit financier.

Prenons encore un autre exemple. L'Etat A a obtenu des renseignements sur l'ensemble des transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. Sur base de l'utilisation des cartes de crédits, l'Etat A estime qu'un certain nombre de titulaires de cartes seraient des résidents fiscaux de l'Etat A. Les numéros de cartes identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant une banque située dans l'Etat B. L'Etat A envoie alors une demande de renseignements à l'Etat B, demandant le

nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes.

Au regard du nouvel article 26 du modèle de Convention de l'OCDE et de son champ d'application potentiel, la limite entre la pêche aux renseignements et la demande de renseignements concernant des groupes devient donc on ne peut plus ténue.

Cette modification ne porte à ce stade que sur la « Convention-modèle » que les Etats ne sont pas tenus de suivre. Pour qu'elle soit effectivement applicable, il faudra que les Etats l'insèrent effectivement dans les Traités qu'ils signeront.

L'évolution de la position suisse en matière de « demandes groupées » fait craindre, toutefois, que l'introduction de telles clauses dans les conventions conclues par des Etats où régnait une certaine forme de secret bancaire ne soit qu'une question de temps.



Nicolas THEMELIN

Les exemples de demandes de renseignements autorisées concernant des groupes fournis par l'OCDE sont très larges, d'autant plus qu'ils doivent être lus « à la lumière de l'objectif premier de l'article 26 » qui est de favoriser l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible ».

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

Lida ACHTARI
Marie BENTLEY
Séverine SÉGIER
Patricia STAS
Nicolas THEMELIN

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Décembre 2012

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

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

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

Design by Artwhere
www.artwhere.be