



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 82 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - avril 2013 - info@idefisc.be

Editorial

Les nouveaux boucs-émissaires

Lorsqu'ils ont entrepris d'éliminer le secret bancaire fiscal, les grands dirigeants de ce monde ont accusé les Etats qui ne transmettaient pas suffisamment d'informations fiscales à leur gré, d'être la cause de la crise économique de 2008. Le mensonge était gros, puisque cette crise a trouvé sa source aux Etats-Unis, mais beaucoup ont voulu y croire et les Etats à forte taxation sont en passe d'atteindre leur objectif.

Aujourd'hui, l'OCDE lance une nouvelle croisade, cette fois contre les sociétés multinationales, accusées de recourir à l'évasion fiscale. On ne compte plus les déclarations qui s'en prennent à de grandes sociétés profitables, parce qu'elles ne paieraient pas

suffisamment d'impôts dans certains pays, d'après les dirigeants de ceux-ci.

Comme il est en général impossible de les accuser de fraude, on leur reproche en fait de choisir la voie la moins imposée. La situation est d'autant plus paradoxale que nombre d'Etats qui émettent cette critique possèdent des dispositions anti-abus très larges. Ceci montre une fois de plus que quelle que soit la disposition anti-abus, il existe toujours des manières de les mettre en échec.

Mais surtout, on se garde bien de reconnaître qu'en réalité les méthodes utilisées par ces grandes sociétés sont beaucoup moins complexes qu'on l'affirme. Leur planification fiscale implique

simplement qu'elles réalisent l'essentiel de leurs bénéfices dans des pays où ceux-ci sont le moins taxés. On pourrait difficilement soutenir qu'un dirigeant rationnel procéderait autrement, parce que cela relèverait alors de la mauvaise gestion.

Ce sont donc en réalité les Etats à forte taxation qui ont chassé ces sociétés en les dégoûtant d'exercer des activités chez eux. Ils peuvent difficilement se plaindre que celles-ci en tirent les conséquences.



Thierry AFSCHRIFT

***L'Association Afschrift est à nouveau consacrée
"Best Belgian Tax Law Firm" pour l'année 2013 aux Belgian Legal Awards***

Les coups de griffe de l'ours

Prélèvements fiscaux et courbes de LAFFER

Le gouvernement s'étonne de voir que malgré les augmentations d'impôts décidées, les recettes fiscales sont nettement inférieures à ce qu'il avait prévu.

Il suffit pourtant, pour comprendre ce phénomène, de se rappeler la courbe de l'économiste américain Arthur LAFFER.

Celui-ci a simplement remarqué que, si l'impôt est prélevé au taux de 0 %, les recettes sont évidemment nulles. Mais il ajoute que si les impôts sont perçus au taux de 100 %, les recettes sont également nulles, parce que personne ne se donne la peine de travailler si l'Etat capte la totalité du fruit de son labeur.

D'où la fameuse « *courbe de LAFFER* », qui montre que, lorsqu'on augmente les taux d'impôts, les recettes montent jusqu'à un certain point, et qu'au-delà de ce point les recettes commencent à diminuer, pour tendre vers zéro.

Nos gouvernants devraient se rendre compte du fait qu'ils ont dépassé, à force d'augmenter systématiquement les impôts, le point maximum de la courbe, et que plus ils augmenteront encore les impôts, moins ils percevront de recettes.

Si l'Etat continue à accaparer une proportion de plus en plus importante du produit du travail des gens, et à dépenser sans cesse davantage, il ne reste plus ni revenus suffisants à imposer, ni dépenses à taxer, pour des contribuables de plus en plus découragés.

Sommaire

Les nouveaux boucs-émissaires	1
Les droits de succession dans les familles recomposées	4
La suppression du report de l'excédent de déduction d'intérêts notionnels : aspects pratiques	5
La nouvelle « protection » des héritiers réservataires en cas d'assurance-vie : attention !	7
Le secret professionnel des avocats préservé !	9
La fin du préfinancement de la TVA pour les importations	10
Le législateur clarifie la situation des ayants droit du défunt en présence de dettes fiscales	11
Le saut de génération : une réforme civile en matière de dévolution successorale	12
La taxe de 4 % contraire au droit européen ?	14
La nationalité belge plus difficile à obtenir	15
A Bruxelles, des conditions plus strictes pour la réduction du droit sur les seules ventes d'immeubles	17
Le sursis et les amendes en matière de T.V.A.	18
Le Conseil constitutionnel français annule le taux d'impôt de 75 %	20
Le remboursement de taxes illégalement perçues en contravention avec le droit communautaire	22

Les droits de succession dans les familles recomposées

Dans un arrêt du 20 décembre 2012 rendu sur question préjudicielle, la Cour constitutionnelle a estimé que l'article 50 du Code des droits de succession de la Région flamande violait la Constitution.

Le tribunal de première instance de Bruxelles était saisi d'une affaire dans laquelle se présentait la situation suivante. Monsieur X vivait avec Madame Y. Monsieur X avait deux enfants issus d'une précédente union. Madame Y avait par testament établi en 2005, légué une grande partie de sa succession aux enfants de son compagnon. Monsieur X décède en 2006 et Madame Y décède en 2008, soit après le décès de Monsieur X. Monsieur X et Madame Y n'étaient pas mariés.

Les deux enfants de Monsieur X doivent s'acquitter des droits de succession sur la succession de Madame Y qu'ils ont recueilli en tant que légataires. La question se pose alors de savoir quel est le tarif applicable. L'administration applique l'article 48 du Code des droits de succession de la Région flamande et indique que ces droits sont calculés au tarif « entre toutes autres personnes ». Par contre, les légatari-

res estiment qu'ils auraient dû bénéficier du tarif préférentiel « en ligne directe » en vertu de l'article 50 du même Code. Or, cette disposition combinée avec la définition de « cohabitants » ne permet d'appliquer ce tarif « en ligne directe » que si Madame Y était décédée avant Monsieur X ou si Monsieur X et Madame Y avaient été mariés.

Le tribunal pose dès lors la question de la légitimité de la différence de traitement qui existe entre, d'une part, les enfants d'une personne qui cohabite avec le de *cujus* à l'ouverture de la succession et, d'autre part, les enfants d'une personne qui cohabitait avec le de *cujus* mais qui, au jour de l'ouverture de la succession, était, comme dans le cas d'espèce, décédée. En effet, dans le premier cas de figure, l'obtention est assimilée à une obtention en ligne directe, contrairement aux personnes se trouvant dans la seconde situation. Cette différence de traitement est due à l'article 48, §2, dernier alinéa du Code des droits de succession qui définit les « cohabitants » comme « la personne ou les personnes qui, le jour de l'ouverture de la succession, cohabitent au moins pendant un an de façon ininterrompue avec le défunt et vivent en ménage commun ». Par conséquent, étant donné que Monsieur X était décédé au jour de l'ouverture de la succession de Madame Y, il n'est pas satisfait aux conditions prévues par cette disposition.

La Cour relève que la différence de traitement repose ainsi sur un critère objectif, à savoir le fait que le parent qui cohabite avec le de *cujus* décède ou non avant ce dernier.

Si Monsieur X et Madame Y étaient mariés, l'ordre de décès du beau-parent et du parent importerait peu et c'est le tarif en ligne directe qui aurait été d'application.

La Cour relève que le législateur décrétoal a souhaité accorder cette assimilation à une obtention en ligne directe indépendamment du fait que les personnes concernées étaient mariées ou cohabitaient. Dès lors, à la lecture des travaux préparatoires, la volonté du législateur était de traiter de la même manière l'obtention entre un beau-parent et un bel enfant et

Suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, le législateur flamand devrait revoir son Code des droits de succession afin de mettre fin à cette différence de traitement. Ainsi, les enfants de Monsieur X doivent pouvoir hériter de Madame Y en s'acquittant de droits de succession au tarif « en ligne directe ».

Il serait dès lors également souhaitable que la Région de Bruxelles-capitale assouplisse ces conditions qui ne semblent, par ailleurs, pas être objectivement justifiées.

l'obtention entre un enfant d'une personne cohabitant avec le de *cujus*, et le de *cujus*. C'est cependant la combinaison de la disposition en cause avec l'article 48, §2 du Code des droits de succession qui crée cette différence de traitement et qui fait, au final, varier le taux applicable en fonction de l'ordre des décès.

La Cour estime que cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée et que l'article 50 du Code des droits de succession viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, le législateur flamand devrait revoir son Code des droits de succession afin de mettre fin à cette différence de traitement. Ainsi, les enfants de Monsieur X doivent pouvoir hériter de Madame Y en s'acquittant de droits de succession au tarif « en ligne directe ».

Ce type de problème ne se pose, en revanche, pas en Région wallonne en raison de la formulation de l'article 52/3 du Code des droits de succession applicable dans cette Région, qui précise notamment que sont assimilées à des obtentions en ligne directe « *les obtentions entre une personne et un enfant du conjoint ou du cohabitant légal de cette personne; cette assimilation s'opère également lorsque cette obtention a lieu après le décès de ce conjoint ou de ce cohabitant légal* ».

Par contre, dans la Région de Bruxelles-capitale, le régime est différent. Les conditions d'assimilation y sont particulièrement strictes. Ainsi pour reprendre l'exemple de l'affaire commentée, en Région de Bruxelles-capitale, pour que les enfants de Monsieur X puissent hériter de Madame Y, il aurait fallu qu'avant d'avoir atteint l'âge de 21 ans, les enfants de Monsieur X aient cohabité pendant 6 années consécutives avec Madame Y et qu'ils aient reçu de Madame Y (ou de Madame Y et Monsieur X ensemble) les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents. Si ces conditions ne sont par réunies, les taux applicables sont les plus élevés.

Il serait dès lors également souhaitable que la Région de Bruxelles-capitale assouplisse ces conditions qui ne semblent, par ailleurs, pas être objectivement justifiées.



Lida ACHTARI

La suppression du report de l'excédent de déduction d'intérêts notionnels : aspects pratiques

Selon l'ancien article 205quinquies du Code des impôts sur les revenus 1992, en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices d'une période imposable pour laquelle la déduction des intérêts notionnels pouvait être déduite, l'exonération non accordée pour cette période imposable était reportée successivement sur les bénéfices des sept périodes imposables suivantes.

Cette mesure assurait, des dires de l'administration des finances elle-même, de la flexibilité au régime des intérêts notionnels. La possibilité de reporter le solde non utilisé de la déduction, en cas d'absence de base imposable suffisante au cours d'une période imposable, était en effet particulièrement utile pour les petites et moyennes entreprises en croissance ainsi que pour les sociétés qui faisaient face à des difficultés conjoncturelles.

La loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (M.B., 20 décembre 2012) a néanmoins abrogé l'article 205quinquies du Code,

“

A partir de l'exercice d'imposition 2013, la déduction des intérêts notionnels afférente à une période imposable donnée ne peut donc plus être opérée que sur les bénéfices de cette période imposable. En cas d'insuffisance de bénéfices, l'excédent de déduction est définitivement perdu.

D'ordre strictement budgétaire, la suppression du report de l'excédent de déduction d'intérêts notionnels aura certainement un impact défavorable sur la compétitivité de nos entreprises, et plus particulièrement sur les petites et moyennes entreprises dont l'existence ou le développement est fragile du fait de la situation économique actuelle et d'un accès au crédit restreint. Alors qu'il faudrait, au contraire, favoriser le financement de ces dernières par capital à risque, l'esprit d'entreprise semble sacrifié sur l'autel de la rigueur budgétaire.

”

suivant en cela la volonté clairement exprimée par le gouvernement Di Rupo depuis l'accession de ce dernier à la tête de l'Etat.

A partir de l'exercice d'imposition 2013, la déduction des intérêts notionnels afférente à une période imposable donnée ne peut donc plus être opérée que sur les bénéfices de cette période imposable. En cas d'insuffisance de bénéfices, l'excédent de déduction est définitivement perdu.

Pour ce qui concerne le stock de déduction non utilisé, faute de bénéfices suffisances, tel qu'il a été accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012, la loi prévoit un régime transitoire au nouvel article 536 du Code des impôts sur les revenus 1992.

notionnels qui constituent ce stock peuvent être déduits des bénéfices des sept périodes imposables suivant celle au cours de laquelle la déduction n'a pu être opérée initialement. Toutefois, au-delà d'un million d'euros et dans la mesure du dépassement de cette limite du résultat, le montant déductible est limité à 60 %.

Ainsi, si le solde des bénéfices d'une période imposable n'est pas supérieur à un million d'euros, aucune limitation ne doit être appliquée. En revanche, si le solde est supérieur à un million d'euros, le montant déductible des intérêts notionnels reportables est limité à : 1.000.000,00 € + 60 % du solde du résultat dépassant 1.000.000,00 €.

sept périodes imposables n'est pas applicable sur le montant qui ne peut être déduit en raison de cette limitation à 60 %. Le montant des intérêts notionnels reportables qui n'a pu être déduit en raison de cette limitation voit donc son délai de report prolongé, sans limite de temps, afin que la limitation n'ait pas pour effet de diminuer le montant qui aurait pu être déduit si elle n'avait pas existé.

Enfin, la déduction du stock d'intérêts notionnels reportables devient désormais une opération à part entière du calcul de l'impôt des sociétés, et plus précisément la dernière opération de ce calcul, juste avant l'application du taux.

D'ordre strictement budgétaire, la suppression du report de l'excédent de déduction d'intérêts notionnels aura certainement un impact défavorable sur la compétitivité de nos entreprises, et plus particulièrement sur les petites et moyennes entreprises dont l'existence ou le développement est fragile du fait de la situation économique actuelle et d'un accès au crédit restreint. Alors qu'il faudrait, au contraire, favoriser le financement de ces dernières par capital à risque, l'esprit d'entreprise semble sacrifié sur l'autel de la rigueur budgétaire.



Nicolas THEMELIN

La nouvelle « protection » des héritiers réservataires en cas d'assurance-vie : attention !

La loi du 10 décembre 2012 modifiant certains aspects du droit civil successoral, vise également les contrats d'assurance-vie. La loi du 10 décembre 2012 modifiant la loi sur le contrat d'assurance terrestre a été publiée au Moniteur du 11 janvier 2013 et est donc entrée en vigueur le 21 janvier 2013.

Jusqu'à présent, il était possible, dans une certaine mesure, de déshériter des héritiers réservataires au moyen d'un contrat d'assurance-vie, à condition que le montant des primes soit proportionné aux revenus du *de cuius* preneur d'assurance.

En effet, en désignant un tiers comme bénéficiaire dans un contrat d'assurance-vie, le preneur d'assurance savait que les héritiers réservataires ne pourraient pas demander le rapport ou la réduction des primes payées par ses soins, sauf si elles étaient manifestement exagérées eu égard à sa situation de fortune.

Désormais, en vertu de l'article 124 de la loi sur le contrat d'assurance terrestre, nouvelle mouture, la réduction et le rapport s'appliquent à la prestation

d'assurance elle-même, en cas de décès du preneur d'assurance, qu'il s'agisse de capital, garanti ou non, de primes versées, ou de revenus, et sans condition de disproportion manifeste des primes par rapport au train de vie du *de cuius*. Le contrat d'assurance-vie est donc à présent assimilé, sur le plan civil également, à un legs testamentaire ; il ne l'était jusqu'à présent que sur le plan fiscal.

Ce nouveau texte semble protecteur des héritiers réservataires (au prix d'une nouvelle restriction de la liberté de disposer de ses biens du *de cuius*, déjà fortement cadenassée par les règles du Code civil, et dont le contrat d'assurance-vie constituait quasiment la seule exception accessible à tout type de patrimoine, même modeste).

Mais est-ce vraiment le cas ?

En réalité, le remède sera dans bien des cas pire que le mal, et achèvera en toute légalité les finances des héritiers déjà ponctionnées par les droits de succession sur leur part...

De manière subreptice, sous couvert de « protection » des héritiers réservataires à l'encontre d'éventuelles « manœuvres » de tiers visant à s'approprier la succession via la conclusion de contrats d'assurance-vie, l'Etat soigne ses propres finances, et laisse les héritiers faire (plus que) le travail à sa place.

Prenons un exemple, tellement fréquent dans la pratique. Un contribuable résident belge a des enfants d'un premier mariage. Il se met ensuite en ménage, sans conclure de contrat de mariage ou de cohabitation, avec une autre personne, qui est donc pour lui un « tiers » du point de vue des droits de succession, et dont les relations avec ses enfants sont tendues. Le contribuable souscrit un contrat d'assurance-vie dans un pays qui ne prélève pas de droits de succession sur le versement du capital si le souscripteur est résident belge (ils sont nombreux), et désigne son nouveau conjoint comme bénéficiaire, au détriment de ses enfants.

Au décès de ce contribuable, le droit successoral belge, tant civil que fiscal, s'appliquera à sa succession. Le deuxième conjoint est donc redevable vis-à-vis de l'Etat belge, de 80% de droits sur le capital perçu, et les héritiers ont le droit, grâce à la disposition nouvelle « protectrice » de leurs droits, d'invoquer (facilement) leur réserve héréditaire pour demander la réduction du legs ainsi consenti au deuxième conjoint.

Informés, souvent avec retard, de l'existence du contrat d'assurance-vie, ils intentent donc une action en réduction du legs à l'encontre du deuxième conjoint...qui, entre-temps, a perçu le capital en toute légalité dans le pays étranger, et a pris

soin de quitter la Belgique sans laisser d'adresse.

Forts de leur bon droit, les héritiers poursuivent néanmoins la procédure, et se voient, à l'issue de celle-ci, nantis d'un jugement favorable – mais inexécutable, le deuxième conjoint ayant veillé, au mieux, à organiser son insolvabilité, et au pire, à disparaître purement et simplement.

Quelle ne sera pas leur surprise, lorsqu'ils se verront alors réclamer par l'Etat belge - informé par les services de l'enregistrement de l'existence du jugement - les 80% de droits dus par le deuxième conjoint, sur le capital étranger représentant la quotité disponible, en plus des 30% de droits qu'ils doivent eux-mêmes sur leur part réservataire... L'article 70 du code des droits de succession prévoit en effet une solidarité des héritiers quant au paiement des droits dus par les légataires à l'Etat !

Certes, cette disposition a été déclarée contraire à la Constitution, en 2010, par la Cour constitutionnelle, si les héritiers ne reçoivent « rien » dans la succession – par exemple, si la totalité du patrimoine a été transférée dans le contrat d'assurance-vie – mais ils restent néanmoins tenus sur leur propre part réservataire, même si celle-ci a, concrètement, disparu depuis des années, en même temps que le deuxième conjoint...

Et quid si les héritiers ont bel et bien perçu « quelque chose » dans la succession, en dehors du contrat d'assurance-vie envolé sous d'autres cieux? La loi n'a pas été modifiée depuis cet arrêt de 2010 de la Cour constitutionnelle, et même si l'Etat doit en théorie s'abstenir de réclamer les 80% de droits, il lui reste en tout état de cause la possibilité de s'adresser tout simplement aux héritiers, pour solliciter le paiement, par leurs soins, à tout le moins des droits dus par eux, sur des sommes qu'ils courent le risque de ne jamais récupérer.

En d'autres termes, cette loi « protectrice » des héritiers réservataires, pourra, dans des situations de conflits familiaux où le sentiment de frustration poussera les héritiers à tenter de récupérer à tout prix leur part réservataire dans le capital dont ils ont été pri-

vés, révéler de manière bien plus efficace à l'Etat belge l'existence de contrats d'assurance-vie étrangers non déclarés lors du décès, que la nouvelle obligation de déclaration de ceux-ci, dans la déclaration fiscale annuelle. Et de surcroît, elle permettra à l'Etat belge, en toute légalité, de percevoir à la charge des héritiers des droits de succession, sur des avoirs dont ils ne verront probablement jamais la couleur, après leur avoir en outre délaissé la charge de la totalité du travail de recherche !



Séverine SEGIER



Cette loi « protectrice » des héritiers réservataires, pourra, dans des situations de conflits familiaux où le sentiment de frustration poussera les héritiers à tenter de récupérer à tout prix leur part réservataire dans le capital dont ils ont été privés, révéler de manière bien plus efficace à l'Etat belge l'existence de contrats d'assurance-vie étrangers non déclarés lors du décès, que la nouvelle obligation de déclaration de ceux-ci, dans la déclaration fiscale annuelle. Et de surcroît, elle permettra à l'Etat belge, en toute légalité, de percevoir à la charge des héritiers des droits de succession, sur des avoirs dont ils ne verront probablement jamais la couleur, après leur avoir en outre délaissé la charge de la totalité du travail de recherche !



Le secret professionnel des avocats préservé !

Idefisc s'est déjà fait l'écho des tentatives de l'administration fiscale de contourner le secret professionnel de certains titulaires de professions libérales.

Il y a deux ans, la Cour d'appel de Bruxelles a rappelé que lorsque le titulaire d'une profession médicale refuse de fournir certains renseignements à l'administration en se retranchant derrière son secret professionnel, l'administration peut, conformément au prescrit de l'article 334 du Code des impôts sur les revenus, solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire compétente afin d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignement de l'administration se concilie avec le respect du secret professionnel. Selon la Cour d'appel, si l'autorité disciplinaire estime que la demande de l'administration n'est pas compatible avec le respect du secret professionnel du médecin, l'administration doit s'incliner.

La Cour d'appel de Gand était arrivée à la même conclusion dans un arrêt antérieur du 15 juin 2010, concernant cette fois un avocat qui avait refusé de fournir à l'administration les extraits de son compte de tiers. Saisi de la

“

Par son arrêt du 19 octobre 2012, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi, au motif que l'article 334 donne explicitement au Bâtonnier le pouvoir de s'opposer aux investigations de l'administration, et que le texte légal ne prévoit aucun recours contre la décision de l'autorité disciplinaire.

On ne peut que se réjouir de cette décision, qui s'oppose à une nouvelle tentative de l'administration de s'arroger des droits d'investigation encore plus étendus que ceux dont elle bénéficie déjà. Le texte de l'article 334 du Code est parfaitement clair, et ne peut en aucun cas être compris comme autorisant l'administration à remettre en cause, devant les tribunaux, les décisions des autorités disciplinaires.

”

question sur base de l'article 334 du Code, le Bâtonnier avait confirmé le bien-fondé de la position de l'avocat, en précisant qu'il ne pouvait produire les extraits de son compte de tiers que pour autant qu'il rende préalablement illisible l'identité de ses clients.

L'administration a introduit un pourvoi en cassation contre cet arrêt, contestant le caractère contraignant des décisions des autorités disciplinaires.

Par son arrêt du 19 octobre 2012, la Cour de cassation a rejeté ce pourvoi, au motif que l'article 334 donne explicitement au Bâtonnier le pouvoir de s'opposer aux investigations de l'administration, et que le texte légal ne prévoit aucun recours contre la décision de l'autorité disciplinaire.

On ne peut que se réjouir de

cette décision, qui s'oppose à une nouvelle tentative de l'administration de s'arroger des droits d'investigation encore plus étendus que ceux dont elle bénéficie déjà. Le texte de l'article 334 du Code est parfaitement clair, et ne peut en aucun cas être compris comme autorisant l'administration à remettre en cause, devant les tribunaux, les décisions des autorités disciplinaires.



Martin VAN BEIRS

La fin du préfinancement de la TVA pour les importations

L'administration a publié une circulaire en date du 28 septembre 2012 (n° 30/2012) concernant les modalités du système de report de paiement de la TVA due par un assujetti sur ses importations.

Normalement, lorsque des biens sont importés en Belgique, l'assujetti doit s'acquitter du paiement de la TVA à la douane.

Toutefois, l'assujetti pouvait, jusqu'il y a peu, opter pour le système du report de paiement de la TVA due à l'importation.

Le régime anciennement applicable prévoyait que l'assujetti pouvait verser de manière anticipée une somme équivalente à 1/24ème du montant total des TVA dues sur les importations qu'il avait effectuées durant les quatre derniers trimestres civils

précédant sa demande. De cette manière, il se voyait appliquer le système du report de paiement de cette taxe qui lui permettait dès lors de ne plus devoir payer de TVA à l'importation lors du passage à la douane. Pour cela, l'assujetti devait avoir au préalable obtenu une autorisation de report de paiement E.T. 14.000.

Le gouvernement a néanmoins décidé de mettre fin, depuis le 1er janvier 2013, au préfinancement de la TVA à l'importation en raison de son caractère défavorable pour les assujettis à la TVA en Belgique en comparaison avec les systèmes de paiement plus avantageux mis en place dans les pays voisins. Le gouvernement souhaite que le régime de report de paiement de la TVA due à l'importation se fasse sans devoir payer de caution.

Le nouveau régime est automatiquement applicable, sans que les assujettis ne doivent accomplir de nouvelles formalités.

Les assujettis ayant versé un

montant de TVA par anticipation, peuvent demander le remboursement de leur caution depuis le 1er janvier 2013. Le formulaire de demande de remboursement se trouve en annexe à la circulaire.

Il s'agit là d'une mesure positive pour les importateurs de biens en Belgique car le système actuel est notamment moins avantageux que celui des Pays-Bas qui n'exige pas de caution. Dès lors beaucoup d'importateurs préféraient passer par les Pays-Bas plutôt que par les ports belges. Cette mesure est destinée à renforcer la compétitivité de ces derniers.



Lida ACHTARI

“

Il s'agit d'une mesure positive pour les importateurs de biens en Belgique car le système actuel est notamment moins avantageux que celui des Pays-Bas qui n'exige pas de caution. Dès lors beaucoup d'importateurs préféraient passer par les Pays-Bas plutôt que par les ports belges. Cette mesure est destinée à renforcer la compétitivité de ces derniers.

”

Le législateur clarifie la situation des ayants droit du défunt en présence de dettes fiscales

On se souvient que la loi-programme (I) du 29 mars 2012 a introduit dans notre législation un nouveau régime ayant pour objectif d'améliorer la perception des impôts éventuellement dus par le défunt ou par ses ayants droit.

Ce régime a été adopté à la hâte, après des travaux parlementaires des plus laconiques. C'est donc sans surprise qu'il n'a pas manqué de susciter, notamment dans la presse, nombres d'inquiétudes, dont la principale se résume à la question suivante : suffit-il qu'un seul ayant droit se refuse à honorer une dette d'impôt qui lui est propre, quelle que l'importance de celle-ci, pour que la succession soit indéfiniment bloquée vis-à-vis de tous les autres ayants droit du défunt ?

Si l'on s'en tenait à une lecture stricte de l'article 160 de la loi-programme, il était permis d'en douter. Selon cette disposition, il suffisait en effet que soient payées les éventuelles dettes fiscales existant au nom du défunt et au nom de l'ayant droit qui réclamait la libération de ses avoirs pour que celle-ci puisse

se faire de manière libératoire à son égard. A contrario, n'était pas interdite la libération des avoirs du défunt à l'ayant droit qui présentait un certificat ou un acte d'hérédité mentionnant l'existence de dettes au nom d'un autre ayant droit.

Le Conseil d'Etat a pourtant émis, sur le sujet, un avis qui pouvait permettre une interprétation contraire, en ce qu'il relève qu'engage sa responsabilité quiconque libère des avoirs d'un défunt sans qu'il résulte clairement de l'acte ou du certificat d'hérédité qu'aucune notification des dettes d'impôt n'a été faite ou sans mention dans l'acte ou le certificat que toutes les dettes et accessoires existants au nom du défunt et de ses ayants droit ont été payées.

Il en a donc rapidement résulté une insécurité juridique qui aurait été facilement évitée si la loi avait fait l'objet de travaux parlementaires un peu plus sérieux.

La loi du 13 décembre 2012, portant des dispositions fiscales et financières, clarifie heureusement la situation des ayants droit en présence de dettes fiscales dans leur chef ou dans celui du défunt, en précisant les termes de l'article 160 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012.

Désormais, la libération des avoirs du défunt peut se faire de manière libératoire à l'ayant droit

La loi du 13 décembre 2012, portant des dispositions fiscales et financières, clarifie heureusement la situation des ayants droit en présence de dettes fiscales dans leur chef ou dans celui du défunt, en précisant les termes de l'article 160 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012.

Malheureusement, ce régime n'en est pas pour autant devenu parfait et constitue toujours un frein à la liquidation des successions. Ainsi, à titre exemplatif, une dette d'impôt imputée à un ayant droit doit en tout état de cause être payée par celui-ci s'il veut que soient libérés, dans son chef, les avoirs du défunt, et ce, même si cette dette d'impôt n'est pas, en elle-même, exigible. C'est à se demander si la volonté du gouvernement de percevoir des recettes fiscales, pour un montant toujours plus important et sur un rythme toujours plus accru, a encore des limites...

qui présente un certificat ou une expédition de l'acte d'hérédité mentionnant (i) que toutes les dettes éventuellement notifiées au nom du défunt et au nom de

cet ayant droit ont été payées ou (ii) que la libération des avoirs peut avoir lieu au profit de cet ayant droit, après paiement de ses dettes notifiées et de sa part dans les dettes notifiées au nom du de cujus, au moyen des fonds détenus auprès du débiteur.

En d'autres mots, la libération des avoirs du défunt peut désormais se faire à l'égard d'un ayant droit si toutes les dettes d'impôt existantes en son nom ou au nom du défunt ont été payées ou si le débiteur est autorisé, au moyen des fonds qu'il détient, à payer préalablement les dettes d'impôt de cet ayant droit et/ou la part de ce dernier dans les dettes d'impôt du défunt.

Les modifications ainsi apportées à la situation des ayants droit peuvent être saluées dans la mesure où elles vont leur permettre de ne pas voir indéfiniment bloqués les avoirs du défunt si un seul ayant droit décide, pour un motif qui lui est propre et qui peut être légitime, de ne pas payer un impôt qui lui est personnellement réclamé.

Malheureusement, ce régime n'en est pas pour autant devenu parfait et constitue toujours un frein à la liquidation des successions. Ainsi, à titre exemplatif, une dette d'impôt imputée à un ayant droit doit en tout état de cause être payée par celui-ci s'il veut que soient libérés, dans son chef, les avoirs du défunt, et ce, même si cette dette d'impôt n'est

pas, en elle-même, exigible. C'est à se demander si la volonté du gouvernement de percevoir des recettes fiscales, pour un montant toujours plus important et sur un rythme toujours plus accru, a encore des limites...



Nicolas THEMELIN

Le saut de génération : une réforme civile en matière de dévolution successorale

Une loi du 10 décembre 2012 a instauré, entre autres mesures, une modification importante du droit successoral belge.

Jusqu'à l'adoption de cette loi, il n'était pas possible de faire en sorte que les petits-enfants héritent directement de leurs grands-parents, sans que cet héritage effectue, juridiquement, un « *passage obligé* » par la génération intermédiaire.

Auparavant, si un grand-parent léguait son patrimoine à l'un de ses petits-enfants, le parent de celui-ci, héritier au premier degré du testateur, pouvait bien sûr faire valoir sa réserve successorale – ce qui n'a pas changé –, mais s'il renonçait à la succession de son auteur, la part à laquelle il renonçait ne passait pas à ses propres enfants : elle venait accroître celle des autres cohéritiers.

Par ailleurs, les renonciations « *in favorem* », par lesquelles un enfant renonçait à la succession, en le faisant explicitement au bénéfice de ses propres enfants, pouvaient entraîner des droits d'enregistrement supplémentaires, venant s'ajouter aux droits de succession déjà dus, la renonciation *in favorem* étant considérée comme une acceptation de

la succession (par l'enfant), suivie d'une donation (à ses propres enfants).

Les personnes n'ayant pas la possibilité de mettre en œuvre une solution d'optimisation fiscale inventive se voyaient donc obligés, soit de s'en remettre au bon vouloir futur de leurs propres enfants de ne pas invoquer leur réserve successorale, soit d'amener leurs petits-enfants à devoir s'acquitter de droits de transmission encore plus élevés.

A présent, les petits-enfants peuvent hériter directement de leurs grands-parents, dans la mesure où leurs parents renoncent eux-mêmes à la succession.

Le Code civil prévoit désormais, à l'article 786 CC, que la part de l'héritier qui renonce bénéficie ensuite à ses propres descendants, et non plus aux autres cohéritiers.

Ceci constitue donc une exception à la règle contenue à l'article 785 du

même Code, selon laquelle l'héritier qui renonce est censé n'avoir jamais été héritier (étant censé n'avoir jamais été héritier, il ne peut non plus, en principe, transférer des droits qu'il est réputé ne jamais avoir eus, à ses propres héritiers).

Les formalités de la renonciation à une succession ne varient pas : la renonciation doit être faite au greffe du tribunal de première instance dans l'arrondissement duquel la succession s'est ouverte.

Bien entendu, cette transmission successorale directe au bénéficiaire des petits-enfants se fait moyennant les droits de succession applicables aux descendants en ligne directe, comme s'il s'agissait des enfants du grand-parent prédécédé, mais il n'est plus question de donation subéquente.

A noter également qu'il est impossible de s'engager à renoncer à une succession qui n'est pas encore ouverte ; la faisabilité de cette dévoluti-

on successorale reste donc soumise au bon vouloir des héritiers qui devront, le moment venu, renoncer à la succession de leur auteur.

Cette réforme du droit successoral n'est donc pas capitale, mais elle répond à une nécessité pratique, et à l'évolution de la société.

En effet, dans les familles où le patrimoine ne justifie pas la mise en place d'une structure juridiquement plus complexe, une telle mesure peut tomber fort à propos, si un grand-parent vient à décéder en ayant eu la volonté d'avantager ses petits-enfants, dans un climat d'entente familiale.

Vu l'allongement de l'espérance de vie, il est fréquent que lors du décès des grands-parents, ceux de ses héritiers qui ont le plus besoin de bénéficier de la succession sont, non les enfants du de cujus, mais ses petits-enfants, qui se trouvent en général alors à un âge où ils entament leur vie professionnelle, celle de leurs parents étant déjà bien installée.

Les enfants peuvent donc à présent décider de renoncer à la succession de leurs parents, au profit de leurs propres enfants, sans difficulté et alourdissement de la charge fiscale, même si la succession comprend des biens immeubles.

La loi est entrée en vigueur le 21 janvier 2013.



Séverine SEGIER

La taxe de 4 % contraire au droit européen ?

La Cour constitutionnelle a rendu le 21 février dernier un arrêt dans lequel elle pose une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne à propos de la taxe complémentaire de 4% sur revenus mobiliers instaurée par la loi du 28 décembre 2011.

La Cour, par le même arrêt, a rejeté l'ensemble des autres moyens qui étaient invoqués pour justifier l'annulation de la loi.

On se souviendra que la Belgique a déjà été citée en 2010 devant la Cour de justice de l'Union européenne par la Commission européenne (affaire C-383/10) au motif qu'en instaurant et maintenant un régime établissant l'imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non résidentes par l'application d'une exonération fiscale uniquement aux intérêts payés par les banques belges, la Belgique aurait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions des articles 56 et 63 du TFUE et des articles 36 et 41 de l'Accord sur l'Espace économique européen.

La Commission européenne dénonçait ainsi les dispositions nationales en cause dans la mesure où elles ont pour effet de dissuader les résidents belges d'avoir recours aux services de banques établies dans d'autres États membres de l'Union,

les intérêts payés par ces dernières ne pouvant pas bénéficier de l'exonération fiscale applicable uniquement aux intérêts payés par les banques belges.

Cette discrimination, si elle était confirmée par la Cour de justice, serait aggravée par la non application de la cotisation additionnelle de 4% - introduite par la loi du 28 décembre 2011- à la partie non exonérée des revenus des dépôts d'épargne auprès des seules banques belges.

Ces revenus issus de banques belges sont en effet soumis à un prélèvement de 15 % qui n'est pas majoré de la taxe de 4%, à la différence des revenus retirés de dépôts auprès de banques étrangères qui, pour l'année 2012, subissaient la majoration de 4%.

La question est donc de déterminer si ces dispositions d'exception, ici à la majoration pour la partie non exonérée des revenus d'épargne belge uniquement, ne sont pas contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 56 et 63 du TFUE en ce qu'elles créent une différence de traitement entre bénéficiaires de revenus mobiliers suivant que ces revenus sont issus de dépôts d'épargne belges ou étrangers.

La Cour constitutionnelle constate que l'examen de ce moyen suppose que soit tranchée la question de savoir si le régime fiscal favorable

“

Les revenus issus de banques belges sont soumis à un prélèvement de 15 % qui n'est pas majoré de la taxe de 4%, à la différence des revenus retirés de dépôts auprès de banques étrangères qui, pour l'année 2012, subissaient la majoration de 4%.

La question est donc de déterminer si ces dispositions d'exception, ici à la majoration pour la partie non exonérée des revenus d'épargne belge uniquement, ne sont pas contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 56 et 63 du Traité européen en ce qu'elles créent une différence de traitement entre bénéficiaires de revenus mobiliers suivant que ces revenus sont issus de dépôts d'épargne belges ou étrangers.

”

dont jouissent les intérêts payés par les banques belges, tant en ce qui concerne la partie de ceux-ci qui est exonérée d'impôts que celle qui est imposée à un taux favorable, est admissible au regard des dispositions du droit de l'Union européenne.

La Cour décide dès lors de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne une question préjudicielle, qui devrait, en toute vraisemblance, recevoir une réponse condamnant l'Etat belge, tant l'entrave à la libre circulation des capitaux et à la libre prestation de services est évidente.



Pascale HAUTFENNE

La nationalité belge plus difficile à obtenir

La loi du 4 décembre 2012 modifie les conditions d'obtention de la nationalité belge. Cette loi est entrée en vigueur le 1er janvier 2013 et restreint les possibilités d'acquérir la nationalité.

Le législateur a voulu ne permettre l'obtention de la nationalité qu'aux personnes autorisées à s'installer définitivement en Belgique.

Les personnes souhaitant introduire une demande devront avoir leur résidence principale en Belgique sur la base d'un séjour légal et devront disposer d'un droit de séjour illimité. Des critères d'intégration (fréquentation d'un cours d'intégration, connaissance d'une langue nationale, intégration économique) et des délais prolongés sont prévus.

Il n'est désormais plus possible d'introduire la demande de naturalisation ni de nationalité depuis l'étranger.

Concernant la procédure d'acquisition de la nationalité par déclaration de nationalité, elle peut être suivie par l'étranger majeur ayant séjourné légalement en Belgique depuis 5 ans (procédure « courte ») ou 10 ans (procédure « longue »). Des con-

ditions sont à remplir pour chacune de ces procédures, celles-ci étant plus strictes pour la procédure « courte ».

Ainsi un étranger majeur voulant acquérir la nationalité après 5 ans de séjour légal sur le territoire devra apporter la preuve de la connaissance d'une des trois langues nationales, de son intégration sociale et de sa participation économique.

Des conditions plus souples sont prévues pour les étrangers nés en Belgique, ceux mariés avec un Belge ou ceux atteint d'un handicap, d'une invalidité ou encore ceux ayant atteint l'âge de la pension.

Concernant la procédure « longue », l'étranger majeur devra avoir légalement séjourné sur le territoire belge depuis dix ans, prouver sa connaissance d'au moins une des trois langues nationales et justifier, par toutes voies de droit, sa participation à la vie de sa communauté d'accueil.

Au cours de la procédure de déclaration de nationalité, le procureur du Roi peut émettre un avis négatif sur l'acquisition de la nationalité notamment lorsqu'il existe un empêchement résultant de faits personnels graves. Parmi ces faits personnels graves, on retrouve, entre autres, « *le fait d'adhérer à un mouvement ou à une organisation considéré comme dangereux par la Sécurité de*

l'Etat », mais aussi « *le fait que le juge ait infligé au demandeur une peine définitive, coulée en force de chose jugée, en raison d'une quelconque forme de fraude fiscale ou sociale* ».

La voie parlementaire devient une procédure exceptionnelle. Pour l'obtenir, l'étranger majeur doit séjourner légalement en Belgique, avoir ou pouvoir témoigner à la Belgique de mérites exceptionnels dans les domaines scientifique, sportif ou socioculturel. Il devra également expliquer les raisons pour lesquelles, il lui est quasiment impossible d'acquérir la nationalité belge par voie de déclaration de nationalité.

La naturalisation peut également être demandée par les apatrides majeurs séjournant légalement en Belgique depuis minimum deux ans.

Les procédures pour les mineurs sont également rendues plus difficiles.

De plus, le juge peut dorénavant prononcer la déchéance de la nationalité dans le cas où la personne est condamnée à une peine d'emprisonnement d'au moins 5 ans sans sursis pour la commission d'infractions graves bien déterminées ou dans l'hypothèse où la commission de l'infraction a été manifestement facilitée par la possession de la nationalité belge ou encore si cette nationalité

“

De manière générale, l'accès à la nationalité belge est donc rendu plus difficile depuis l'introduction de cette nouvelle loi.

Cependant, il convient de garder à l'esprit qu'en principe l'acquisition de la nationalité n'a actuellement pas d'effets fiscaux. Seul le lieu de résidence effective importe à cet égard.

On constate donc que le critère de la nationalité n'arrive qu'en quatrième position dans la détermination de l'Etat de résidence. Dès lors, si une personne souhaite payer ses impôts en Belgique, l'obtention de la nationalité ne lui sera que d'une utilité mineure. L'impact de la nouvelle loi sur la fiscalité est donc quasi nul.

”

a été acquise par un mariage de complaisance.

De manière générale, l'accès à la nationalité belge est donc rendu plus difficile depuis l'introduction de cette nouvelle loi.

Cependant, il convient de garder à l'esprit qu'en principe l'acquisition de la nationalité n'a actuellement pas d'effets fiscaux. Seul le lieu de résidence effective importe à cet égard.

Néanmoins, dans le cadre des conventions bilatérales préventives de double imposition, la nationalité apparaît comme un critère très subsidiaire pour déterminer l'Etat dans lequel une personne est résidente.

Selon l'article 4 du modèle OCDE, « l'expression « résident d'un État contractant » désigne

toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (...)».

Cette disposition précise cependant que lorsque, selon les critères précités, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, il convient de se baser sur d'autres critères. Ainsi, les critères subsidiaires suivants seront utilisés pour déterminer dans quel Etat la personne est considérée comme résident. Tout d'abord, l'on regardera quel est l'Etat dans lequel la personne possède son foyer permanent d'habitation. Si ce foyer est présent dans les deux Etats, ce sera le critère de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des

intérêts vitaux) qui sera appliqué. Si ces critères ne permettent toujours pas de trancher en faveur d'un Etat, la personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle.

Lorsque la personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle sera considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité (article 4, §2, c du modèle de convention OCDE). Par conséquent, la nationalité joue un rôle – certes, subsidiaire – dans la détermination de l'Etat de résidence.

Enfin, un dernier critère est prévu dans l'hypothèse où cette personne posséderait la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux. Dans ce cas, « les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord ».

On constate donc que le critère de la nationalité n'arrive qu'en quatrième position dans la détermination de l'Etat de résidence. Dès lors, si une personne souhaite payer ses impôts en Belgique, l'obtention de la nationalité ne lui sera que d'une utilité mineure. L'impact de la nouvelle loi sur la fiscalité est donc quasi nul.



Lida ACHTARI

A Bruxelles, des conditions plus strictes pour la réduction du droit sur les seules ventes d'immeubles

Une ordonnance du 22 novembre 2012 modifie les articles 46bis et 212bis du Code des droits d'enregistrement tels qu'ils sont d'application en région de Bruxelles-Capitale.

Les nouveautés ainsi apportées au régime réglementant la réduction de la base imposable au droit de vente en cas d'acquisition, par une ou plusieurs personnes physiques ensemble, de la totalité en

pleine propriété d'un immeuble situé en Région de Bruxelles-Capitale affecté ou destiné en tout ou en partie à l'habitation, en vue d'y établir la résidence principale des acquéreurs, méritent que l'on y porte quelque peu attention.

Les articles 46bis et 212bis du Code établissent les conditions et modalités d'application de la réduction de la base imposable au droit de vente en cas d'acquisition d'une habitation située dans la région de Bruxelles-Capitale.

L'article 46bis règle plus précisément l'octroi immédiat de l'abattement au moment de la convention d'acquisition (forme primaire de l'abattement) tandis que l'article 212bis règle l'octroi

de l'abattement *a posteriori* sous forme de restitution (forme secondaire de l'abattement).

L'ordonnance du 22 novembre 2012 modifie, pour les deux formes de l'abattement, la condition de maintien de la résidence principale et la sanction afférente au non-respect de cette condition.

Avant cette modification, les acquéreurs devaient s'engager à maintenir leur résidence principale dans la région de Bruxelles-Capitale pendant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la date d'établissement de leur résidence principale dans l'immeuble pour lequel la réduction a été obtenue.

Sauf cas de force majeure, lorsqu'aucun des acquéreurs ne rem-

“

Par un avis motivé daté du 27 février 2012, la Commission européenne avait émis de sérieuses critiques vis-à-vis de l'ancien régime, alors applicable. Elle le considérait en effet incompatible avec les règles de l'Union européenne car il décourageait la libre circulation des personnes, des travailleurs et des indépendants, garantie par les traités. A cet égard, la Commission constatait que les contribuables qui s'installaient dans une propriété nouvellement acquise dans la région de Bruxelles-Capitale étaient dissuadés de quitter la région pendant les cinq années suivantes, étant donné qu'autrement ils perdraient l'avantage fiscal susmentionné et devraient payer les droits rétroactivement à la région.

On peut sérieusement douter que la région de Bruxelles-Capitale se soit mise en conformité avec les normes européennes en restreignant encore davantage la condition de maintien de la résidence principale, non plus dans la région de Bruxelles-Capitale, mais dans un seul immeuble de cette même Région. Cela semble être une forme de surréalisme juridique à la belge.

”

plissait la condition de maintien de la résidence principale dans la région de Bruxelles-Capitale pendant cette période, il fallait acquitter les droits complémentaires sur le montant de la réduction de la base imposable accordée, majorés de l'intérêt légal au taux fixé en matière civile à compter de la date limite pour la présentation à l'enregistrement du document qui donne lieu à la perception du droit proportionnel.

L'ordonnance du 22 novembre 2012 remplace la condition de maintien de la résidence principale dans la région de Bruxelles-Capitale pendant une durée ininterrompue de cinq ans à compter de la date d'établissement de la résidence principale dans l'immeuble pour lequel la réduction a été obtenue par celle, plus stricte, de l'obligation de maintien de la résidence principale dans le bien acheté lui-même pendant une durée identique.

L'ordonnance supprime par ailleurs la majoration par l'intérêt légal des droits complémentaires dus en cas de non-respect de la nouvelle condition pour le maintien de la réduction de la base imposable.

Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2013 et sont d'application aux conventions conclues à partir de cette date ainsi qu'aux conventions conclues antérieurement mais sous une condition suspensive qui se

réalise à partir de cette date.

Par un avis motivé daté du 27 février 2012, la Commission européenne avait émis de sérieuses critiques vis-à-vis de l'ancien régime, alors applicable. Elle le considérait en effet incompatible avec les règles de l'Union européenne car il décourageait la libre circulation des personnes, des travailleurs et des indépendants, garantie par les traités. A cet égard, la Commission constatait que les contribuables qui s'installaient dans une propriété nouvellement acquise dans la région de Bruxelles-Capitale étaient dissuadés de quitter la région pendant les cinq années suivantes, étant donné qu'autrement ils perdraient l'avantage fiscal susmentionné et devraient payer les droits rétroactivement à la région.

On peut sérieusement douter que la région de Bruxelles-Capitale se soit mise en conformité avec les normes européennes en restreignant encore davantage la condition de maintien de la résidence principale, non plus dans la région de Bruxelles-Capitale, mais dans un seul immeuble de cette même Région. Cela semble être une forme de surréalisme juridique à la belge.



Nicolas THEMELIN

Le sursis et les amendes en matière de T.V.A.

Dans un arrêt très récent, la Cour constitutionnelle vient de juger que l'article 70 § 2 du Code de la T.V.A. était contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (arrêt du 21 février 2013). L'article 70, § 2, alinéa 1er du Code de la T.V.A. sanctionne les infractions commises dans la délivrance des factures.

En l'espèce, des amendes proportionnelles de 200 % ont été infligées à une société, conformément à l'article 70, § 2, alinéa 1er du Code de la T.V.A. Le tribunal de première instance de Liège mis à néant les contraintes décernées mais la Cour d'appel de Liège reforma le jugement. L'affaire a été soumise à la Cour de cassation qui a posé à la Cour Constitutionnelle une question préjudicielle. La Cour de cassation a ainsi demandé si la disposition précitée violait les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'elle ne permettait pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition alors que le contrevenant pourrait obtenir le bénéfice d'un tel sursis s'il devait compa-

Que va pouvoir faire la Cour d'appel à laquelle l'affaire sera, le cas échéant, renvoyée après cassation si elle devait estimer que le contrevenant est bien dans les conditions d'obtenir le sursis ?

Seules deux solutions nous semblent acceptables : soit elle lui accordera effectivement le sursis (ne fût-ce que partiellement), soit elle devra mettre à néant l'amende. En effet, si le sursis ne devait pas être accordé et l'amende maintenue, la Cour d'appel en question ne se sera pas conformée à l'arrêt de la Cour Constitutionnelle.

raitre devant le tribunal correctionnel, pour les mêmes faits, pour se voir infliger les sanctions pénales prévues par les articles 73 et suivants du Code de la TVA.

La Cour constitutionnelle a d'abord rappelé que les amendes fiscales prévues par l'article 70, § 2, alinéa 1er du Code de la T.V.A. ont bien un caractère répressif et sont de nature pénale, au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ensuite, la Cour a souligné que le sursis, qu'il soit accordé par le tribunal correctionnel ou par une autre juridiction, telle le tribunal de première instance, peut inciter le condamné à s'amender, par la menace d'exécuter la pei-

ne (condamnation au paiement d'une amende), s'il venait à récidiver. La Cour a toutefois rappelé que la loi du 29 juin 1964 sur la suspension, le sursis et la probation n'était pas applicable et qu'il appartenait au législateur d'intervenir en l'espèce.

La Cour en a conclu que :

« En ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende qu'il prévoit, l'article 70, § 2, alinéa 1er du Code de la T.V.A. viole les articles 10 et 11 de la Constitution ».

Cela est effectivement logique. En effet, la personne qui se voit sanctionnée par une amende fiscale (devant être considérée comme pénale, conformément à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme), en principe moins lourde, ne peut bénéficier d'un sursis alors qu'une personne ayant commis la même infraction, mais avec une intention frauduleuse, peut bénéficier d'un tel sursis en raison du simple fait qu'elle se trouve devant le tribunal correctionnel.

La Cour va même ajouter un obiter dictum pour donner un cadre à la constatation d'inconstitutionnalité.

Elle précise ainsi que :

« Ce constat d'inconstitutionnalité partielle n'a toutefois pas pour

conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi ».

Cela implique ainsi, *a contrario*, que, lorsque les juridictions constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction, mais qu'il y aurait lieu d'accorder un sursis si cette mesure avait été prévue par la loi, que l'article 70, § 2 du Code de la T.V.A. ne peut plus être appliqué !

Cela veut-il dire que les amendes infligées (sur base de l'article 70, § 2 du Code de la T.V.A.) aux personnes remplissant les conditions pour obtenir un sursis, conformément à la loi du 29 juin 1964 précitée, devront nécessairement être annulées ?

On peut rappeler que la Cour constitutionnelle a déjà rendu un arrêt similaire le 6 novembre 2008, portant cette fois sur l'article 70, § 1er, alinéa 1er du Code de la T.V.A. Cette disposition avait été jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait qu'il ne permettait pas au tribunal de première instance

d'assortir d'un sursis l'amende prévue par cette disposition (en l'espèce, il ne s'agissait pas de l'article 70, § 1er, alors que l'arrêt commenté concerne l'article 70, § 2 du Code de la T.V.A.). Le législateur devait ainsi modifier la législation pour faire disparaître cette illégalité, mais ne l'a pas fait jusqu'à présent. Il y a effectivement eu une initiative du gouvernement en 2009, lorsqu'un communiqué du Conseil des ministres précisait que le « *débit*eur peut demander le sursis s'il ne s'est pas vu infliger une amende fiscale de même nature pendant une période de référence de deux ans ». Depuis, à notre connaissance, rien.

En vertu de l'effet relatif des arrêts rendus par la Cour Constitutionnelle sur question préjudicielle, seules les juridictions appelées à statuer dans la même affaire sont tenues de se conformer à la réponse donnée par la Cour Constitutionnelle. Les cours et tribunaux ne sont toutefois pas tenus de poser une question préjudicielle lorsque la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question identique et peuvent appliquer un arrêt rendu par ladite Cour dans une autre affaire.

En l'espèce, la question reste une nouvelle fois ouverte. Que va pouvoir faire la Cour d'appel à laquelle l'affaire sera, le cas échéant, renvoyée après cassation si elle devait estimer que le

contrevenant est bien dans les conditions d'obtenir le sursis ?

Seules deux solutions nous semblent acceptables : soit elle lui accordera effectivement le sursis (ne fût-ce que partiellement), soit elle devra mettre à néant l'amende. En effet, si le sursis ne devait pas être accordé et l'amende maintenue, la Cour d'appel en question ne se sera pas conformée à l'arrêt de la Cour Constitutionnelle.



Tristan KRSTIC

Le Conseil constitutionnel français annule le taux d'impôt de 75 %

Ce fut peut-être la promesse la plus symbolique de sa campagne présidentielle : s'il devenait président, François Hollande s'engageait à créer une nouvelle tranche d'imposition à 75 % pour la part des revenus dépassant un million d'euros par an, appelée « contribution exceptionnelle de solidarité ».

Selon François Hollande, qui a concrétisé cette promesse de campagne peu après sa victoire aux élections présidentielles françaises, il ne s'agirait que d'un acte de patriotisme – rien de moins –, tandis que l'opposition de droite y voyait une politique fiscale confiscatoire et que la plupart des économistes et fiscalistes considéraient une telle mesure comme une pure et simple incitation à l'expatriation.

C'est ainsi que le 28 novembre dernier, l'Institut de Recherches Economiques et Fiscales (IREF), un think tank européen, privé et indépendant œuvrant à la réduction du poids de l'Etat et des prélèvements obligatoires, et Contribuables associés, une association de défense des contribuables français, ont adressé une lettre d'argumentation aux

parlementaires français en leur demandant de saisir le Conseil constitutionnel sur les conditions de détermination du nouveau plafonnement de l'impôt sur la fortune ainsi que sur la nouvelle imposition qui prendrait en compte des revenus « virtuels ».

A la lecture des solides arguments développés en ce courrier, les parlementaires de l'opposition ont répondu positivement à leur demande et ont requis, le 20 décembre, la saisine du Conseil constitutionnel.

“

En réduisant l'assiette du plafonnement à 75 % de l'impôt sur la fortune et l'impôt sur le revenu aux seuls revenus réels, cette décision des « sages » met en lumière la légitimité du combat de ceux qui n'entendent pas se soumettre aux mesures économiques et fiscales injustes qui leur sont imposées.

Quand bien même certains décideurs politiques tentent d'en convaincre leurs populations, si une politique fiscale doit être qualifiée de « juste », elle ne peut effectivement l'être au moyen de mesures confiscatoires ou inégales frappant les biens et les droits de leurs contribuables.

”

Celui-ci a suivi le point de vue défendu par l'IREF et par Contribuables associés en censurant, par une décision du 29 décembre, la mesure phare du gouvernement socialiste et les dispositions de la dernière loi de finances les plus attentatoires aux droits des contribuables.

Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que la nouvelle imposition à 75 % frappait les foyers fiscaux de façon inégale suivant la répartition des revenus entre les deux conjoints. Il déplore que la taxation soit « assise sur les revenus de chaque personne physique » alors que l'impôt sur le revenu est prélevé par « foyer fiscal » et juge en conséquence qu'il y a « méconnaissance de l'égalité devant les charges publiques ».

En effet, un ménage, dont chaque membre percevrait un revenu de 900.000 euros, se trouverait exempté de la taxe, tandis qu'un autre, dont un seul membre gagnerait 1,2 million d'euros et l'autre rien, devrait l'acquitter, ce qui constitue naturellement une « rupture d'égalité au regard de la faculté contributive ».

Il résulte de cette seule constatation une violation de la Constitution française, sans même qu'il n'y ait besoin, selon le Conseil constitutionnel, d'examiner les autres griefs soulevés contre cette mesure, pour ce qui concerne notamment le caractère

confiscatoire de l'imposition.

Le Conseil constitutionnel a également mis son veto à d'autres mesures de la dernière loi de finances critiquées par l'IREF et par Contribuables associés, telles que les modalités de calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune, en particulier l'intégration de revenus ou bénéfices capitalisés « que le contribuable n'a pas réalisés ».

En réduisant l'assiette du plafonnement à 75 % de l'impôt sur la fortune et l'impôt sur le revenu aux seuls revenus réels, cette décision des « sages » met en lumière la légitimité du combat de ceux qui n'entendent pas se soumettre aux mesures économiques et fiscales injustes qui leur sont imposées.

Quand bien même certains décideurs politiques tentent d'en convaincre leurs populations, si une politique fiscale doit être qualifiée de « juste », elle ne peut effectivement l'être au moyen de mesures confiscatoires ou inégales frappant les biens et les droits de leurs contribuables.



Nicolas THEMELIN

Le remboursement de taxes illégalement perçues en contravention avec le droit communautaire

L'avocat général près la Cour de Justice de l'Union européenne a présenté des conclusions qui sont intéressantes quant à l'obligation des Etats de rembourser des impôts illégalement perçus.

Dans un affaire qui traite de la restitution au contribuable de taxes perçues par un Etat membre en violation du droit de l'Union, une question préjudicielle a été posée à la Cour visant à déterminer si les intérêts sur la taxe à rembourser devaient être payés à partir du

jour suivant la demande de restitution ou à compter de la date du paiement de la taxe. La Cour n'a pas encore rendu son arrêt mais on peut d'ores et déjà espérer qu'elle suivra la thèse, favorable au contribuable, recommandée par son avocat général, selon lequel « *Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens que, en cas de perception par un Etat membre d'une taxe incompatible avec le droit de l'Union, (...), cet état est obligé de restituer le montant de cette taxe et de payer les intérêts sur le montant de celle-ci à partir de la date de son paiement par le contribuable.* »

Si l'avis de l'avocat général concernant la date de paiement des intérêts méritait d'être évoqué, c'est surtout pour qu'il rappelle de la règle relative à l'obligation de restitution de la taxe indue qui nous a semblé mériter un commentaire : « *Il est de jurisprudence bien établie et de longue date que, nonobstant*

l'absence de dispositions de l'Union concernant la restitution de taxes nationales incompatibles avec le droit de l'Union, le droit d'obtenir le remboursement de ces taxes est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. L'Etat membre est donc tenu de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union, ce droit au remboursement étant un droit subjectif tiré de l'ordre juridique de l'Union. »

Ce principe, et comme toute règle, connaît toutefois des exceptions. Nous avons pu en relever deux dans d'autres affaires portées devant la Cour par le biais de questions préjudicielles.

1) L'exception de l'enrichissement sans cause

La première affaire a fait l'objet

“

« Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens que, en cas de perception par un Etat membre d'une taxe incompatible avec le droit de l'Union, (...), cet état est obligé de restituer le montant de cette taxe et de payer les intérêts sur le montant de celle-ci à partir de la date de son paiement par le contribuable. »

Il est donc prudent de faire valoir ses droits à titre conservatoire devant les juridictions nationales (belges en l'occurrence), sans attendre la reconnaissance par la juridiction européenne de la non-conformité au droit européen.

L'adage qu'a très justement cité l'avocat général JÄÄSKINNEN dans les précédentes affaires nous permet de conclure :

« Les droits viennent à ceux qui veillent et non ceux qui dorment. » (iura vigilantibus, non dormientibus prosunt).

”

d'un arrêt du 6 septembre 2011: « Par exception au principe de du remboursement de taxes incompatibles avec le droit de l'Union, la restitution d'une taxe indûment perçue peut être refusée lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit. La protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose donc pas le remboursement des impôts, droits et taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets ».

2) L'exception des délais de prescription

Il s'agit ici de deux affaires dans lesquelles l'Etat belge est mis en cause.

Dans ces deux dossiers, l'origine de l'obligation de restitution de taxes par l'état belge était la suivante. Une législation datant de 1987, relative à la création d'un Fonds budgétaire pour la santé et la qualité des animaux et des produits animaux prévoyait un système de taxation qui avait été jugé non conforme par l'Union en 1992. Des années plus tard, le législateur belge avait remplacé ce régime par une nouvelle loi du 23 mars 1998. En réalité, cette loi, qui produisait des effets de façon rétroactive à partir du 1er janvier 1988, permettait de confirmer le système de taxation de 1987 jugé non conforme en 1992. Du fait de

sa rétroactivité, ce second système avait, à son tour, été critiqué par les contribuables. En 2003, un arrêt de la Cour de l'Union avait donné raison à ces contribuables et avait confirmé, en réponse à une question préjudicielle, la non-conformité au droit de l'Union des taxes maintenues rétroactivement et le droit pour les contribuables d'obtenir leur restitution.

Sur cette base, d'autres contribuables victimes de cette législation rétroactive décidèrent de revendiquer leur droit à la restitution de l'impôt indûment payé. Selon le Gouvernement belge, pas moins de 879 contribuables se sont alors pourvus en justice pour faire valoir ce droit à la restitution des taxes indûment payées ainsi que le précise l'avocat général dans ses conclusions du 26 mai 2011, les sommes réclamées dans ces 879 affaires s'élèveraient à un montant de 119 millions d'euros.

Mais, l'Etat belge opposa à ceux-là un délai de prescription d'une durée de cinq ans qui avait débuté en 1998, au moment de l'entrée en vigueur de la seconde loi, pour expirer en 2002. Les plaignants eux postulaient que le délai de prescription n'avait commencé à courir qu'après l'arrêt de la Cour en 2003. Mais en vain.

Le 26 mai 2011, dans ces affaires, la Cour déclara : « La constatation par la Cour, dans un arrêt rendu à la suite d'un renvoi préjudiciel, de l'incompatibilité du caractère

rétroactif d'une réglementation nationale avec le droit de l'Union n'a pas d'incidence sur le point de départ du délai de prescription prévu dans l'ordre juridique interne pour les créances de l'état membre en cause. »

En définitive, un constat de non-conformité au droit de l'union d'une législation taxatrice ne suffit pas pour obtenir la restitution de l'impôt indûment payé. Si le droit communautaire fait naître le droit à la répétition, c'est au droit national, en l'occurrence belge, que reste le pouvoir de déterminer les modalités d'exercice de ce droit et notamment les délais de recours.

Il est donc prudent de faire valoir ses droits à titre conservatoire devant les juridictions nationales (belges en l'occurrence), sans attendre la reconnaissance par la juridiction européenne de la non-conformité au droit européen.

L'adage qu'a très justement cité l'avocat général JÄÄSKINNEN dans les précédentes affaires nous permet de conclure :

« Les droits viennent à ceux qui veillent et non ceux qui dorment. » (iura vigilantibus, non dormientibus prosunt).



Chloé HARMEL

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
Chloé HARMEL
Tristan KRSTIC
Séverine SEGIER
Nicolas THEMELIN
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Juin 2013

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

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

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

Design by Artwhere
www.artwhere.be