

IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 89 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2014 - info@idefisc.be

Editorial

La continuité de l'enfer fiscal

Le programme fiscal du nouveau gouvernement belge est pratiquement dépourvu de tout contenu. Il n'y aura aucune diminution globale d'impôts, et aucune diminution des dépenses publiques. Les uns et les autres continueront à augmenter, et il faut être un irréductible optimiste pour se contenter de la constatation que la progression des taxes et des dépenses sera simplement moins rapide qu'avant.

Il a fallu un certain culot au gouvernement pour présenter comme une mesure phare en matière fiscale, la ridiculement faible augmentation du forfait pour charges professionnelles. Cette mesure, qui ne concerne ni les indépendants, ni les retraités, ni les salariés qui optaient pour la déduction des charges réelles, ne permet à ses véritables bénéficiaires, une partie des salariés et des fonctionnaires, qu'une économie d'impôts de quelques euros par mois.

Cette économie dérisoire est compensée plus que largement, pour eux, par des petites augmentations d'autres impôts, comme

les inévitables accises, et la non indexation du plafond de certaines dépenses fiscales. Cela veut dire aussi que pour ceux qui ne bénéficieront pas de la minuscule majoration du forfait pour charges, il y a purement et simplement une augmentation des impôts.

Comme, de leur côté, les régions, incapables elles aussi de réduire réellement leurs charges, adoptent une politique de réduction systématique des dépenses fiscales, c'est une véritable augmentation des impôts, certes plus modeste qu'avant, que devront supporter les contribuables. En d'autres termes : la Belgique est un des pays les plus taxés au monde, et va le rester sous la législature qui commence.

Il ne faut rien attendre, par ailleurs, du fameux « *tax shift* », ce glissement d'impôts annoncé, des revenus professionnels vers d'autres bases de taxation. D'abord parce qu'il ne s'agit pas d'une diminution de la charge fiscale globale, mais, comme son nom l'indique, d'un simple « *glissement* ».

Tout se passe comme si nos gouvernants pensaient que la justice fiscale consistait simplement à modifier la répartition des impôts, en oubliant que la justice, c'est d'abord de veiller à ce que le total des prélèvements soit juste, et ne relève pas de la spoliation.

De plus, le glissement annoncé, sans aucune précision, ne pourra être qu'extrêmement modeste. Notre système, parfaitement cynique, consiste à taxer très lourdement les revenus professionnels, non pas parce que quelqu'un s'est un jour dit que cela aurait été juste, mais simplement parce qu'ils sont, en volume, les plus nombreux. Pour faire glisser même une minime proportion de l'imposition de ces revenus sur d'autres, il faudrait augmenter très lourdement la taxation de ceux-ci.

Il n'y a donc rien de bon à attendre de l'évolution du système fiscal belge dans les prochaines années. Nous vivons dans un enfer fiscal, et rien ne sera fait pour en sortir.



Thiery AFSCRIFT

Les coups de griffe de l'ours

Concurrence fiscale ou cartel des Etats

Lorsque la presse a révélé qu'un petit pays voisin de la Belgique avait instauré de systèmes fiscaux avantageux, bénéficiant non seulement à des sociétés étrangères, mais aussi à certaines sociétés qui y sont établies, on a dû entendre des critiques aussi massives qu'hypocrites contre ce procédé et contre la concurrence fiscale en général.

Pourtant, et heureusement, la plupart des pays sont conscients de la nécessité d'attirer des investisseurs, et cela ne se fait pas en soumettant les entreprises à des taux d'impôt confiscatoires.

Dans une Europe de plus en plus collectivisée, seule la concurrence fiscale des Etats oblige ceux-ci à une certaine modération dans les prélèvements obligatoires.

Tout projet qui tendrait à limiter cette concurrence fiscale s'assimilerait à un véritable « *cartel des Etats* » contre les contribuables. Il est d'ailleurs significatif que ceux qui le proposent critiquent toujours les avantages fiscaux qui peuvent être accordés dans certains pays, mais jamais les excès dans la taxation de la plupart des pays européens. Par exemple, comme c'est d'ailleurs le cas déjà en matière de TVA, on veut proposer des taux minima à l'impôt des sociétés, mais personne n'envisage d'obliger les Etats à ne pas dépasser un taux maximum.

Sommaire

La continuité de l'enfer fiscal	1
La Cour de justice de l'Union européenne devra se prononcer quant à l'application de la TVA aux avocats	4
Taxe sur la conversion des titres au porteur : invalidée par la Cour de Justice européenne	5
Taxation des revenus immobiliers étrangers et discrimination	6
La taxe annuelle sur les OPC contraire au droit européen	7
Pas de taxation à titre de revenus professionnels sans preuve	8
Dividendes de source française : le Conseil d'Etat français favorable aux résidents belges	9
Cotisation sur commissions secrètes: la fin des sanctions?	10
Taxation du boni de liquidation : va-t-on atténuer les erreurs du passé ?	11
L'article 354 du CIR92 permet-il à l'administration de corriger ses erreurs ?	13

La Cour de justice de l'Union européenne devra se prononcer quant à l'application de la TVA aux avocats

La TVA a été mise en place, en droit belge, par une loi du 3 juillet 1969. Dès cette instauration, il a été prévu que plusieurs professions puissent être exemptées de cette taxe. Parmi celles-ci, on retrouvait notamment les notaires, les huissiers de justice et les avocats.

Au fil du temps, cette liste n'a cessé de se réduire. En ce qui concerne les professions juridiques, les prestations des notaires et des huissiers de justice sont soumises à la TVA depuis le 1er janvier 2012. Sur le plan européen, la Belgique était, jusqu'à l'année dernière, le seul pays à maintenir une exemption de TVA pour les avocats.

Depuis le 1er janvier 2014, les prestations des avocats ne sont plus davantage exemptées de TVA. Pour des raisons très majoritairement budgétaires, le législateur a en effet décidé d'abroger, par le biais de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013, la disposition qui prévoyait cette exemption, à savoir l'article 44, § 1er, 1° du Code de la TVA.

D'aucuns, parmi lesquels l'Ordre des barreaux néerlandophones,

l'Ordre des barreaux francophones et germanophone (OBFG), ainsi que plusieurs associations, ont introduit un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle à l'égard de l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013.

Les requérants ont notamment soutenu devant cette Cour que l'assujettissement des avocats à la TVA violait le droit d'accès à la justice ainsi que le droit à l'assistance d'un avocat. Comme les non-assujettis ne peuvent en effet pas récupérer le montant de la taxe, ils voient, par conséquent, le coût des prestations des avocats augmenter de 21%, ce qui peut contraindre certains justiciables à devoir se passer de l'assistance d'un conseil.

Selon les requérants, l'application de la TVA aux prestations d'avocats peut également avoir pour conséquence de porter atteinte au principe de l'égalité des armes dans le procès lorsque coexistent, dans le cadre d'un contentieux, des justiciables qui peuvent déduire la TVA et d'autres qui ne le peuvent pas. Dans ce cas en effet, l'application de la TVA affecte uniquement les

justiciables non assujettis.

Dans un arrêt du 13 novembre 2014, la Cour constitutionnelle a décidé, à ce propos, de soumettre la question à la Cour de justice de l'Union européenne, en lui posant plusieurs questions préjudicielles.

Le raisonnement de la Cour constitutionnelle peut être résumé comme suit. La législation belge qui a prévu l'application de la TVA aux prestations des avocats trouve son fondement dans la directive européenne d'harmonisation 2006/112/CE. Or, il ne lui appartient pas de statuer sur la validité de cette directive. Par conséquent, en vertu de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, il convient d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

Il faudra donc encore attendre afin de savoir si l'application de la TVA aux prestations d'avocats est avalisée ou non.

Affaire à suivre.



Gauthier VAEL



Selon les requérants, l'application de la TVA aux prestations d'avocats peut également avoir pour conséquence de porter atteinte au principe de l'égalité des armes dans le procès lorsque coexistent, dans le cadre d'un contentieux, des justiciables qui peuvent déduire la TVA et d'autres qui ne le peuvent pas. Dans ce cas en effet, l'application de la TVA affecte uniquement les justiciables non assujettis.



Taxe sur la conversion des titres au porteur : invalidée par la Cour de Justice européenne

Suite à la loi du 14 janvier 2005 portant suppression des titres au porteur, les actions au porteur ont dû être converties en titres nominatifs ou en titres dématérialisés pour le 31 décembre 2013 au plus tard.

On se souvient qu'une loi budgétaire de 2011 avait quelque peu précipité cette conversion, dès lors que cette loi instaurait une taxe sur la conversion des titres au porteur dont le taux s'élevait à 1 % de l'actif net pour les conversions effectuées en 2012 et 2 % pour les conversions effectuées en 2013.

Pour ceux qui n'ont pas pu effectuer la conversion avant 2012 et ont dû payer la taxe sur la conversion, voici que la légalité de cette taxe au regard du droit européen est mise en cause par un récent arrêt de la Cour européenne de justice.

Saisie d'une question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle, la Cour de justice confirme que la taxe sur la conversion est contraire à la Directive 2008/7/CE concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Cette Directive, dont le but est de promouvoir la concurrence et la li-

bre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne, interdit tout impôt indirect sur les apports en capital dans une société et sur l'émission d'actions, parts ou autres titres, de même que sur les émissions d'obligations ou autres titres négociables.

Dans son arrêt du 9 octobre 2014, la Cour de justice confirme que c'est l'opération globale de rassemblement des capitaux qui doit être examinée au regard de la Directive et non uniquement l'émission en tant que telle des titres comme le soutenait l'Etat belge.

La conversion des titres au porteur étant devenue en Belgique obligatoire, cette conversion fait partie des opérations globales de rassemblement des capitaux et, partant, la taxe de conversion revient dès lors à imposer l'émission elle-même du titre.

Quel est l'impact de cet arrêt au niveau des contribuables qui auraient payé la taxe ?

Sur base de l'arrêt de la Cour de justice, la Cour constitutionnelle doit encore rendre son arrêt sur la requête en annulation de la taxe de conversion.

Si elle prononce l'annulation de la taxe sans limitation dans le temps (c'est-à-dire depuis sa promulgation), un délai spécial de 6 mois après la publication de l'arrêt au Moniteur belge sera ouvert aux contribuables pour intenter un recours fondé sur la disposition annulée et ce, même si

“

Comme les actions en restitution de taxes se prescrivent par deux ans à compter du jour où l'action est née, toutes les taxes payées en 2013 ou fin 2012 peuvent d'ores et déjà faire l'objet d'une demande en restitution sur base de la jurisprudence européenne et ce, sans devoir attendre l'arrêt de la Cour constitutionnelle.

La restitution de la taxe sera effectuée entre les mains de la personne qui a acquitté la taxe, c'est-à-dire les intermédiaires professionnels si les titres ont été dématérialisés, ou les sociétés émettrices si les actions ont été converties en actions nominatives.

”

les délais normaux pour former ce recours sont expirés.

Toutefois, comme les actions en restitution de taxes se prescrivent par deux ans à compter du jour où l'action est née, toutes les taxes payées en 2013 ou fin 2012 peuvent d'ores et déjà faire l'objet d'une demande en restitution sur base de la jurisprudence européenne et ce, sans devoir attendre l'arrêt de la Cour constitutionnelle.

La restitution de la taxe sera effectuée entre les mains de la personne qui a acquitté la taxe, c'est-à-dire les intermédiaires professionnels si les titres ont été dématérialisés, ou les sociétés émettrices si les actions ont été converties en actions nominatives.



Sylvie LEYDER

Taxation des revenus immobiliers étrangers et discrimination

Les Conventions préventives de double imposition reconnaissent en général le pouvoir d'imposition sur les revenus immobiliers au seul Etat dans lequel l'immeuble est situé, tout en assortissant la règle d'une "clause de réserve de progressivité" qui permet à l'Etat de résidence d'inclure le revenu immobilier étranger non pas dans les revenus imposables du résident, mais exclusivement dans le calcul du taux de l'impôt de celui-ci.

La double imposition du même revenu est ainsi évitée, tout en respectant l'égalité des contribuables dans l'Etat de résidence, puisque celui-ci peut percevoir l'impôt au taux applicable à l'ensemble des revenus de son résident, même si une partie de ses revenus sont d'origine étrangère.

Mais en matière d'immeubles non loués à des tiers, le droit interne belge prévoit toutefois une règle différente de détermination du revenu immobilier imposable selon que l'immeuble est situé en Belgique ou à l'étranger : dans le premier cas, le revenu est déterminé sur base du revenu cadastral, tandis que dans le second cas, il est égal à la "valeur locative" du bien,

qui est généralement nettement supérieure au revenu cadastral, et qui est à la base de nombreuses discussions entre les contribuables et l'administration.

Le cumul des ces règles conventionnelles et internes aboutit à ce qu'un résident belge voit ses biens immobiliers étrangers, qui ne sont pas donnés en location, taxés sur une base supérieure aux mêmes biens situés en Belgique.

“

Le cumul des ces règles conventionnelles et internes aboutit à ce qu'un résident belge voit ses biens immobiliers étrangers, qui ne sont pas donnés en location, taxés sur une base supérieure aux mêmes biens situés en Belgique.

”

La Cour d'appel d'Anvers a posé à la CJUE la question de savoir s'il n'y avait pas là une violation du principe de libre circulation des capitaux, consacré par l'article 63 TFUE, dans la mesure où ce régime pourrait décourager les résidents belges d'investir dans d'autres Etats membres.

Par son arrêt du 11 septembre 2014, la CJUE a répondu par l'affirmative à cette question, en

faisant valoir que l'article 63 TFUE "doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un Etat membre, telle que celle en cause au principal, dans la mesure où elle est susceptible d'aboutir, lors de l'application d'une clause de progressivité contenue dans une convention préventive de double imposition, à un taux d'imposition sur le revenu plus élevé du seul fait que la méthode de détermination des revenus des biens immobiliers conduit à ce que ceux provenant de biens immobiliers non donnés en location situés dans un autre Etat membre soient évalués à un montant supérieur à ceux provenant de tels biens situés dans le premier Etat membre".

Voilà une décision qui pourrait intéresser plus d'un Belge disposant d'une résidence secondaire non louée dans un autre Etat membre, et plus spécialement en France, où les immeubles se voient attribuer, comme en Belgique, un revenu fictif servant notamment à l'établissement de la taxe foncière. Ce revenu fictif devrait seul être pris en compte à l'avenir pour la détermination du taux de leur impôt en Belgique, à l'exclusion de la valeur locative du bien.



Martin VAN BEIRS

La taxe annuelle sur les OPC contraire au droit européen

La Belgique risque d'être condamnée devant la Cour de justice de l'Union européenne pour sa législation en matière d'imposition des organismes de placement collectif.

Le Code des droits de succession prévoit, en son livre II bis, une taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit et sur les entreprises d'assurances.

La Commission a relevé, en ce qui concerne les organismes de placement collectif, que les organismes de droit étranger pouvaient, dans certains, cas être traités moins favorablement que les organismes de droit belge.

Or, il ne peut en principe y avoir de différence dans le traitement des organismes belges et ceux des organismes similaires régis

par le droit d'autres Etats membres de l'Espace économique européen.

La disposition incriminée est l'article 161ter, 5° du Code des droits de succession qui prévoit une taxation à un taux réduit pour les organismes de placement collectif belges « *dans la mesure où les moyens financiers de l'organisme de placement, d'un ou de plusieurs de ses compartiments ou des classes de titres, sont recueillis exclusivement auprès d'investisseurs institutionnels ou professionnels agissant pour leur propre compte, et dont les titres ne peuvent être acquis que par ces investisseurs* ».

La législation belge ne prévoit cependant pas cette possibilité de taxation à taux réduit lorsqu'il ne s'agit pas d'un organisme de placement collectif de droit belge.

La Commission estime dès lors qu'une telle différence de traitement restreint la libre circulation des capitaux et que la Belgique doit par conséquent y mettre fin.

Le 26 septembre 2013, la Commission européenne avait déjà adressé un avis motivé à la Belgique lui demandant de modifier sa législation. Suite à l'absence de réaction de notre pays, la Commission a décidé de l'assigner devant la Cour de justice de l'Union européenne.

La Belgique risque d'être condamnée, sauf à démontrer une raison impérieuse d'intérêt général, ce qui semble peu probable en l'espèce.



Lida ACHTARI



La législation belge ne prévoit pas de possibilité de taxation à taux réduit lorsqu'il ne s'agit pas d'un organisme de placement collectif de droit belge.

La Commission estime dès lors qu'une telle différence de traitement restreint la libre circulation des capitaux et que la Belgique doit par conséquent y mettre fin.



Pas de taxation à titre de revenus professionnels sans preuve

La concession d'un bien mobilier à une société présente un intérêt fiscal pour les personnes physiques. Par concession, il faut entendre « toute convention qui, sans entraîner de transfert de propriété, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter ou de faire usage d'un droit » (Comm.I.R., numéro 17/3).

Les revenus mobiliers tels que les redevances payées en contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation sont traités fiscalement comme des intérêts et sont donc imposés au taux distinct de 15 % (article 171, § 1er, 2bis du Code des impôts sur les revenus).

Le 25 juin 2014, le tribunal de première instance de Namur a rendu une décision intéressante abordant la question de la taxation des royalties (Civ., Namur, 25 juin 2014, RG n° 12/344/A).

En l'espèce, le contribuable, un chirurgien orthopédiste, a conçu une prothèse. Il a ensuite déposé un brevet et a concédé une licence d'exploitation à la société l'ayant fabriquée. Cette société lui verse en contrepartie des royalties. Les versements de redevances sont trimestriels. Le contribuable les a déclarés comme revenus mobiliers, et ce conformément à l'article 17, §

1er, 3° du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, « CIR 92 »).

En vertu de cette disposition, l'on peut lire que les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir notamment les revenus de la concession de biens mobiliers.

Le fisc a considéré qu'il s'agissait de revenus professionnels et a donc rectifié les revenus du contribuable. Il fait ainsi application de l'article 27 du CIR 92, mais également en vertu de l'article 37 du CIR 92 en ce qui concerne les revenus de 2007. En effet, selon lui, le brevet est affecté à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable. Il estime que les revenus sont perçus en exécution du contrat de brevet et de licence que le contribuable a conclu avec une société et qu'ils doivent donc être imposés comme des revenus professionnels, soit à un taux supérieur à 15 %.

Le contribuable a invoqué le fait que son activité professionnelle est celle de chirurgien orthopédiste et non celle d'ingénieur spécialisé dans le domaine biomédical. Il ajoutait que les royalties ne résultent, par conséquent, pas de son activité professionnelle.

Le tribunal s'est rallié à la thèse du contribuable, estimant que le fait de devoir suivre le brevet et de mettre en place les prothèses n'est que la suite logique d'une concession de la licence à la société ayant fabri-

“

Lorsque le fisc ne prouve pas que le contribuable ait développé une activité consistant à créer des prothèses, il ne peut pas imposer les revenus au titre de revenus professionnels. L'administration n'avait en l'occurrence pas établi que le contribuable consacrerait une importante partie de son temps de travail à la création et au suivi de brevets.

”

qué la prothèse. Le brevet n'est pas affecté à l'activité du contribuable.

Indirectement, le tribunal rappelle les règles en matière de la charge de la preuve : si l'administration veut imposer des revenus de brevets comme revenus professionnels, elle doit notamment démontrer qu'il y a affectation du brevet à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable. La preuve de la charge lui incombe.

Lorsque le fisc ne prouve pas que le contribuable a développé une activité liée à l'objet du brevet, il ne peut pas imposer les revenus au titre de revenus professionnels. L'administration n'avait en l'occurrence pas établi que le contribuable consacrerait une importante partie de son temps de travail à la création et au suivi de brevets.

Le tribunal n'aurait assurément pas rendu la même décision si l'administration avait été en mesure de démontrer que le brevet est en réalité affecté à l'activité du contribuable.



Florence CAPPUYNS

Dividendes de source française : le Conseil d'Etat français favorable aux résidents belges

Le Conseil d'Etat français a tranché la problématique relative aux dividendes de source française perçus par des résidents belges.

En vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et la France, les dividendes sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire des dividendes mais ceux-ci peuvent également faire l'objet d'une retenue à la source de maximum 15% du montant brut des dividendes par l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident.

En pratique, lorsqu'un résident belge perçoit des dividendes d'une société française, ceux-ci sont imposés en Belgique et font par ailleurs l'objet d'une retenue à la source de maximum 15% en France.

En vue d'éviter la double imposition, un mécanisme d'imputation par la Belgique de la quotité forfaitaire d'impôt étranger est prévu mais cette quotité est actuellement fixée à 0%.

Dès lors, le résident belge est doublement imposé sur les dividendes perçus de sociétés françaises.

Bien que cette jurisprudence soit critiquable, la Cour de justice de l'Union européenne a déjà jugé dans le passé qu'une telle situation était conforme au droit européen et qu'elle était due à l'exercice parallèle des compétences fiscales de deux Etats membres en l'absence d'harmonisation fiscale européenne (affaires Kerckhaert-Morres et Damseaux).

Le Conseil d'Etat français apporte une lueur d'espoir aux résidents belges concernés par cette problématique. En effet, dans un arrêt du 7 mai 2014, cette haute juridiction a eu à examiner un pourvoi relatif à une affaire dans laquelle un résident belge avait perçu des dividendes de source française sur lesquels avait été prélevée une retenue à la source au taux de 15%.

Cette juridiction rappelle que selon la Cour de justice de l'Union européenne, les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents Etats membres, pour autant qu'un tel exercice ne soit pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le Traité.

Cependant, elle relève également que lorsqu'un Etat membre exerce sa compétence fiscale à l'égard de contribuables résidents et non résidents, la différence de traitement entre les contribuables selon leur Etat de résidence doit concerner des situations qui ne sont pas objectivement compara-

bles ou être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

En ce qui concerne la problématique de la double imposition des bénéfices distribués par une société française, le Conseil d'Etat est d'avis, tout comme la Cour administrative d'appel de Paris, que la situation des actionnaires non-résidents français est objectivement comparable à celle des résidents dès lors que la France assujettit à l'impôt tant les résidents français que les personnes résidant hors de France à raison des dividendes de source française qu'elles perçoivent.

Le Conseil d'Etat estime qu'un résident belge percevant des dividendes de source française fait l'objet d'une discrimination par rapport à un actionnaire résident en France et que cette discrimination résulte de la législation française.

Dans l'affaire en question, la Cour administrative d'appel qui n'avait pas connaissance de la situation personnelle du résident belge en cause a comparé la retenue à la source de 15% supportée par celui-ci à la charge fiscale supportée respectivement par un contribuable célibataire domicilié en France et par un couple de contribuables soumis à une imposition commune domiciliés en France percevant le même montant de dividendes.

Suite à cette comparaison, il s'est avéré que dans tous les cas, l'imposition supportée par les rési-

“

Le Conseil d'Etat estime qu'un résident belge percevant des dividendes de source française fait l'objet d'une discrimination par rapport à un actionnaire résident en France et que cette discrimination résulte de la législation française.

Dès lors, la Cour administrative d'appel de Paris a ordonné la restitution de la retenue à la source appliquée au résident belge. Cette solution a été validée par le Conseil d'Etat français qui a rejeté le pourvoi dirigé contre cet arrêt.

Il s'agit là d'une évolution positive pour les résidents belges qui pourront désormais plus facilement contester la retenue à la source opérée sur les dividendes attribuées par une société française.

le traitement défavorable réservé à ce dernier.

Dès lors, la Cour administrative d'appel de Paris a ordonné la restitution de la retenue à la source appliquée au résident belge. Cette solution a été validée par le Conseil d'Etat français qui a rejeté le pourvoi dirigé contre cet arrêt.

Il s'agit là d'une évolution positive pour les résidents belges qui pourront désormais plus facilement contester la retenue à la source opérée sur les dividendes attribuées par une société française.



Lida ACHTARI

Cotisation sur commissions secrètes: la fin des sanctions?

Nous avons déjà commenté un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles dans lequel la Cour soulignait que la cotisation spéciale sur commissions secrètes (de 309%) avait le caractère d'une sanction et, que, dès lors que cette cotisation spéciale avait un caractère répressif et dissuasif, elle revêtait un caractère pénal tel qu'interprété par la Cour européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

La Cour d'appel en avait déduit que dans la mesure où la cotisation spéciale constituait une véritable sanction, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne devait échapper au contrôle du juge.

Dans ce raisonnement, les exigences de la Convention des droits de l'homme impliquent que le juge doit avoir, à tout le moins, le même pouvoir d'appréciation que celui que s'est attribué l'administration.

La Cour constitutionnelle a récemment confirmé cette interprétation en décidant que l'article 219 du CIR 1992 est incompatible avec les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Con-

dents français était inférieure à la retenue à la source acquitté par le résident belge, ce qui démontrait

vention européenne des droits de l'homme, *s'il est interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte.*

Ce contrôle doit en effet permettre au juge de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité.

La Cour constitutionnelle en déduit que lorsqu'il est saisi d'un recours contre une cotisation dis-

tincte (article 219 du CIR 1992), le juge doit pouvoir exercer un tel contrôle.

C'est sans doute cet arrêt qui est à l'origine de la modification annoncée par le gouvernement en la matière.

L'accord de gouvernement annonce en effet que le système de la cotisation spéciale de 309% sera ajusté avec des taux à la baisse et ceci, dans le cadre du renforcement de la confiance dans le respect des principes fondamentaux. L'objectif du gouvernement est de renforcer la confiance réciproque entre les contribuables et l'administration fiscale ainsi que la prévisibilité.

La cotisation n'aurait dans plus dans cette optique qu'un caractère purement indemnitaire, sans aucun aspect de sanction.

On ne peut que se réjouir de cette annonce, mais il restera à voir comment ces intentions louables seront transposées dans la loi.



Pascale HAUTFENNE

Taxation du boni de liquidation : va-t-on atténuer les erreurs du passé ?

Il fut un temps où le taux de taxation du boni de liquidation était fixé à 0%. Ce taux préférentiel, qui récompensait les associés ayant investi du capital à risque dans une entreprise devenue profitable, fut ensuite porté à 10%, sous la forme d'un précompte libératoire.

Ce taux, somme toute modéré par rapport aux autres sources de revenus, a permis de ne pas entraver exagérément l'esprit d'initiative des entrepreneurs et des entreprises. A en juger d'après le nombre de liquidations anticipées qui ont été programmées en hâte en 2014, les associés des entreprises qui se portaient bien, comptaient manifestement sur la distribution du boni de liquidation dans leurs perspectives d'avenir.

Le fait de porter à 25 %, à partir du 1er octobre 2014, le taux du précompte mobilier libératoire, a réellement trompé les attentes de ces nombreux entrepreneurs. Ce taux particulièrement prohibitif crée une double imposition économique d'une même matière imposable, puisqu'il frappe des sommes qui ont déjà été taxées à

“

L'accord de gouvernement annonce que le système de la cotisation spéciale de 309% sera ajusté avec des taux à la baisse et ceci, dans le cadre du renforcement de la confiance dans le respect des principes fondamentaux. L'objectif du gouvernement est de renforcer la confiance réciproque entre les contribuables et l'administration fiscale ainsi que la prévisibilité.

La cotisation n'aurait dans plus dans cette optique qu'un caractère purement indemnitaire, sans aucun aspect de sanction.

”

l'impôt des sociétés dans le chef de celles-ci. La mesure, qui a fait un tollé dans les milieux des entreprises de manière générale, et des PME en particulier - où le boni de liquidation constitue souvent l'assurance de retraite du dirigeant d'entreprise indépendant - se voit actuellement remise en cause dans l'accord de gouvernement.

La modification envisagée vise exclusivement les petites et moyennes entreprises (PME), et permettrait, dans certains cas, d'autoriser à nouveau l'accès au taux préférentiel de 10%, voire à un taux préférentiel de 15% pour certaines distributions de dividendes.

Les sociétés pouvant être qualifiées de PME pourraient se voir autorisées mettre en réserves chaque année une partie de leur bénéfice imposable.

Ces réserves devraient figurer dans un compte distinct de passif, afin de les identifier, et elles feraient l'objet d'une taxe anticipée de 10 %, payée lors de la mise en réserve, par l'entreprise (et non plus par l'entreprise, mais pour compte de la personne physique, au moment de la liquidation).

En cas de liquidation ultérieure, les réserves enregistrées sur ce compte distinct de passif pourraient alors être versées, exemptes d'impôt complémentaire, aux actionnaires.

Dans ce cas, la charge fiscale qui pèserait sur ces réserves, serait de 10 % (dus par la société), due au moment de la mise en réserve, et non plus de 25 % (dus par l'actionnaire).

Les réserves devraient être maintenues sur ce compte distinct de passif pendant une durée d'au moins cinq années.

En cas de distribution, sans liquidation, durant les cinq années à dater de la mise en réserve, un complément de précompte de 15 %, à charge de l'actionnaire, serait appliqué, rendant cette distribution fiscalement aussi onéreuse que la simple distribution de dividendes.

En revanche, si la distribution sous la forme de dividendes, et donc sans liquidation, intervient après ces cinq années, seul un précompte complémentaire de 5 % serait applicable. Ce qui permettrait d'accorder aux action-

naires des PME une distribution de dividendes ne faisant l'objet, au total, que d'un impôt global de 15 %, au lieu de 25 %.

Enfin, si la distribution a lieu pour cause de liquidation, quelle que soit la date à laquelle la liquidation survient (avant ou après cinq ans à dater de la mise en réserve), aucun précompte supplémentaire ne serait dû.

Une importante réserve doit toutefois être signalée, car la mise en réserve n'interviendrait vraisemblablement pas pour la totalité du bénéfice taxé, susceptible d'être réservé : on parle, à l'heure actuelle, d'une limite fixée à 50 % du bénéfice réservable.

La mesure, si elle est adoptée et si elle est maintenue sous cette forme assez simple – le fait de mettre certaines sommes en réserves sur un compte distinct de passif étant un procédé déjà bien connu, notamment en matière de

La mesure, si elle est adoptée et si elle est maintenue sous cette forme assez simple – le fait de mettre certaines sommes en réserves sur un compte distinct de passif étant un procédé déjà bien connu, notamment en matière de plus-values de réévaluation non taxées – permettrait à de nombreux entrepreneurs de PME de sauver la mise, et de conserver le droit de percevoir le boni de liquidation moyennant un impôt, certes anticipé, mais limité à 10 % du montant distribué, voire de profiter du versement d'un dividende taxé à 15%.

plus-values de réévaluation non taxées – permettrait à de nombreux entrepreneurs de PME de sauver la mise, et de conserver le droit de percevoir le boni de liquidation moyennant un impôt, certes anticipé, mais limité à 10 % du montant distribué, voire de profiter du versement d'un dividende taxé à 15%.



Séverine SEGIER

L'article 354 du CIR92 permet-il à l'administration de corriger ses erreurs ?

La Cour d'appel de Mons a rendu le 27 juin 2014 un arrêt en matière d'application de l'article 354, alinéa 1er du CIR.

Cette disposition constitue une exception à l'article 353 du CIR (qui renvoie à l'article 359 du même code) selon lequel l'impôt peut être établi par l'administration fiscale jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

Conformément à l'article 354 du CIR, ce délai d'un an est porté à 3 ans « *en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311(...)* ».

En l'espèce, un médecin avait renvoyé sa déclaration fiscale dans les délais légaux pour l'exercice d'imposition 2004 (revenus 2003). Outre les profits de son activité professionnelle, le contribuable avait déclaré une

plus-value de cessation imposable à un taux distinct.

Suite à un contrôle fiscal, un accord avait été passé avec l'administration concernant la déduction de certains frais professionnels que l'administration estimait surévalués.

Une première cotisation fût enrôlée le 9 avril 2004. L'administration oublia cependant d'imposer la plus-value de cessation.

Une cotisation supplémentaire fut donc enrôlée le 15 septembre 2005 afin d'imposer cette plus-value.

Le contribuable contesta cette imposition et introduisit une réclamation dans laquelle il invoquait, notamment, la déchéance du pouvoir d'imposer des revenus régulièrement déclarés après l'expiration du délai ordinaire d'imposition de 18 mois prévu à l'article 359 du CIR.

Cette réclamation fut rejetée par l'administration et le tribunal de première instance donna droit à l'administration.

La Cour d'appel va confirmer la décision du juge de première instance. « *Lorsque, quelle que soit son importance, l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées*

“

La disposition de l'article 354 doit permettre à l'administration fiscale d'enrôler une cotisation lorsque le contribuable n'a pas rentré de déclaration correcte permettant à l'administration fiscale de taxer l'ensemble des revenus de celui-ci.

Le but est de permettre à l'administration fiscale de dépasser les délais normaux d'imposition, lorsque l'impôt n'a pu être enrôlé sur la totalité des revenus du contribuable en raison d'une erreur imputable à celui-ci.

Cette disposition n'a pas pour objet de permettre à l'administration fiscale de rattraper ses erreurs, comme en l'espèce, lorsque le contribuable a valablement et correctement déclaré ses revenus et frais professionnels.

”

d'une formule de déclaration régulière quant à la forme et au délai, l'administration est autorisée à imposer, dans le délai extraordinaire d'imposition susvisé, non seulement le supplément d'impôt, c'est à dire l'impôt qui est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus et aux autres éléments mentionnés dans la déclaration, mais la totalité de l'impôt dû par le contribuable ».

Il s'agit en effet de la position de la Cour de cassation.

Cette jurisprudence est très critiquable.

Elle conduit, en effet, à faire de l'exception la règle puisque l'administration se voit reconnaître le droit d'établir la totalité de l'impôt dans le délai de 3 ans chaque fois qu'elle estime de voir rectifier même une erreur

involontaire ou minime affectant la déclaration du contribuable.

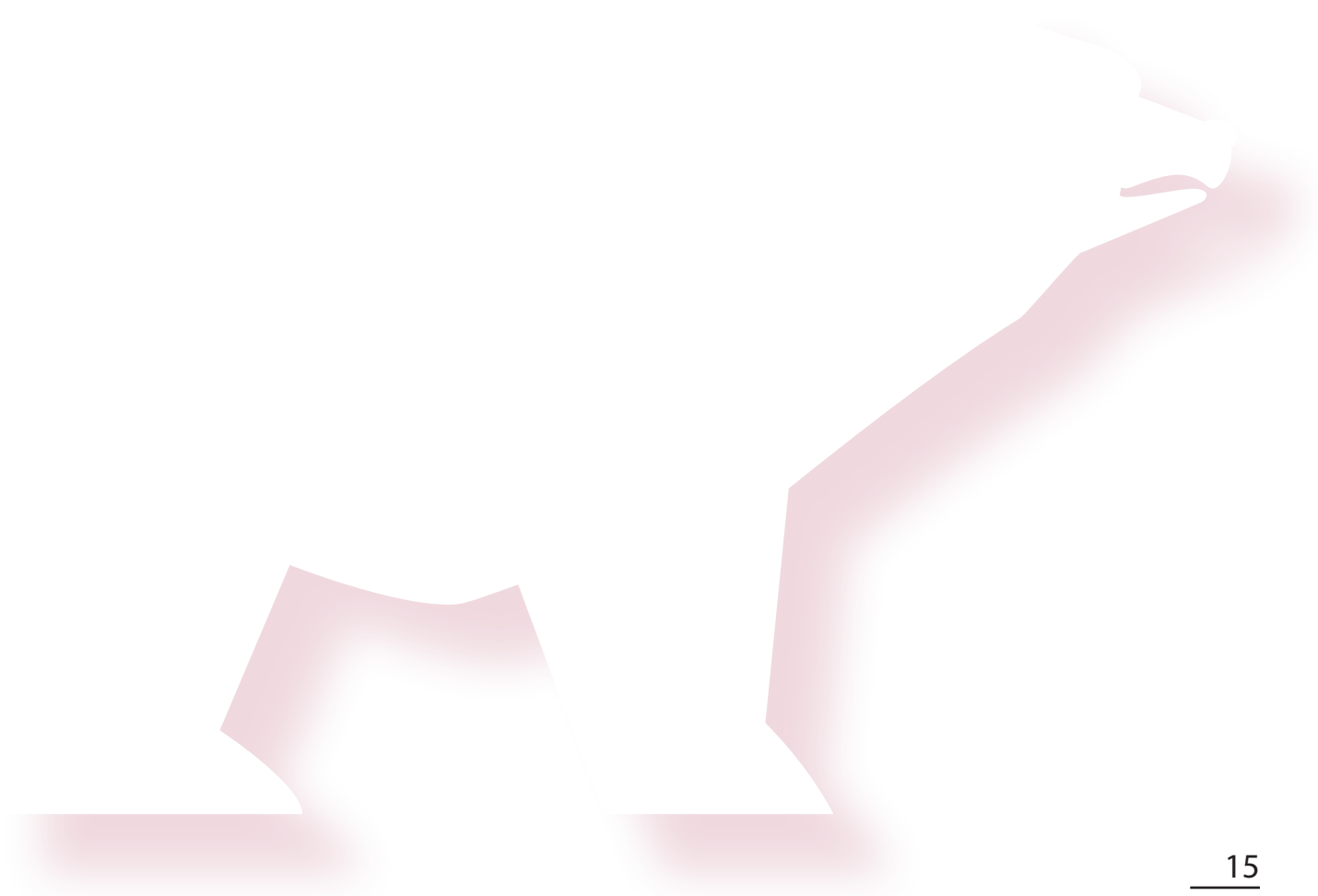
Par ailleurs, la disposition de l'article 354 doit permettre à l'administration fiscale d'enrôler une cotisation lorsque le contribuable n'a pas rentré de déclaration correcte permettant à l'administration fiscale de taxer l'ensemble des revenus de celui-ci. Le but est de permettre l'administration fiscale de dépasser les délais normaux d'imposition, lorsque l'impôt n'a pu être enrôlé sur la totalité des revenus du contribuable en raison d'une erreur imputable à celui-ci.

Cette disposition n'a pas pour objet de permettre à l'administration fiscale de rattraper ses erreurs, comme en l'espèce, lorsque le contribuable a valablement et correc-

tement déclaré ses revenus et frais professionnels.



Pauline MAUFORT



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

Pascale Hautfenne
Lida Achtari
Sylvie Leyder
Gauthier Vael
Florence Cappuyns
Pauline Maufort
Séverine Ségier
Martin Van Beirs

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2015

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