



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 96 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2016 - info@idefisc.be

### Editorial

## Réduire vraiment l'impôt des sociétés

Le gouvernement semble enfin avoir compris qu'il n'est pas possible, pour un pays qui se veut compétitif, de maintenir un taux d'impôt des sociétés de 33,99%, le plus élevé d'Europe.

Mais il s'y prend fort mal.

On annonce d'emblée que la réduction du taux doit être «budgétairement neutre», ce qui veut dire que l'impôt des sociétés lui-même ne baissera pas. L'on va afficher un taux plus bas, mais on augmentera la base dans la même mesure.

S'il en est ainsi, il est clair que la «grande réforme» que l'on annonce ne servira à rien: les entreprises paieront toujours autant, dans leur ensemble, et il y aura seulement certaines sociétés qui paieront moins, et d'autres qui paieront plus.

A ce stade, il n'existe aucune volonté politique de choisir les bénéficiaires et les perdants de cette opération. Il s'agit seulement de se débrouiller pour réaliser une opération blanche, avec un maximum de médiatisation et un minimum de contenu.

Il est pourtant temps de comprendre que, lorsque les autres pays réduisent effectivement l'impôt des sociétés, et annoncent parfois des diminutions très sensibles, comme c'est le cas de la Grande-Bretagne, la Belgique ne peut se permettre de continuer à être, pour les sociétés comme pour les personnes physiques, un des Etats les plus taxés au monde. Il ne faudra pas alors se plaindre de voir les entreprises quitter le pays ou s'abstenir d'y investir.

L'équilibre budgétaire est certes un objectif raisonnable. Mais il peut être obtenu par d'autres moyens que l'immobilisme consistant à maintenir le niveau global de l'impôt des sociétés.

Il faudrait enfin penser à réduire les dépenses, ce que ce gouvernement n'a jamais fait, malgré ses dires.

Les dépenses publiques n'ont jamais cessé d'augmenter, et l'équilibre pourrait enfin être atteint si l'on réduisait les dépenses au moins dans la même mesure que les recettes de l'impôt des sociétés.



Thierry AFSCHRIFF

## Les coups de griffe de l'ours

### Etrange black list

Le G20, composé pour l'essentiel de pays « grands taxateurs » annonce qu'il élaborera des listes des « paradis fiscaux ».

Ces listes noires sont bien étranges. Voilà que l'on considère maintenant que, pour un pays, ne pas taxer suffisamment ses citoyens et ses sociétés justifie l'inscription sur une liste noire.

Peu importe apparemment le fait que les paradis fiscaux, qui sont pratiquement tous des Etats démocratiques, ne fassent ainsi qu'exprimer l'opinion de leur population.

En fait de liste noire, on ferait mieux d'en établir une pour les enfers fiscaux, ceux qui s'approprient sans vergogne parfois plus de la moitié des richesses créées par leurs habitants.

## Sommaire

Réduire vraiment l'impôt des sociétés	1
Etrange black list	2
Entrée en vigueur de la Loi du 21 juillet 2016 «visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale»	4
Notification préalable des indices de fraude fiscale en cas d'investigation quelle que soit la personne chez qui les investigations doivent avoir lieu	7
Payer les frais d'électricité de son gérant: est-ce toujours un avantage en nature déductible ?	9
Donations et legs de moins de 50.000 € aux organisations caritatives: Comment réduire les taux réduits?	10
Usufruit: le SDA confirme pour une société de médecin	11
La réforme annoncée de l'impôt des sociétés sonne le glas du régime «holding» en Belgique	13

## Entrée en vigueur de la Loi du 21 juillet 2016 «visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale» - La procédure de «DLUquater» est en vigueur, mais ses contours restent imprécis.

La loi instaurant la nouvelle procédure de régularisation fiscale vient – enfin – d'être adoptée et publiée, et est entrée en vigueur à la date du 1er août 2016.

L'on se souviendra que le projet de loi avait fait l'objet de dissensions entre le gouvernement fédéral et les gouvernements régionaux. Depuis 2015 en effet, certaines matières relevant de l'impôt sur le revenu et l'entière de la matière des droits de succession sont régionalisées. De ce fait, le Conseil d'Etat a considéré, dans ses premier avis, que les gouvernements régionaux devraient être associés à la discussion sur le

projet de loi visant à instaurer une nouvelle procédure de régularisation fiscale, pour ce qui concerne les aspects du projet qui concernent les impôts dont la compétence est attribuée aux régions.

Si la loi est à présent votée, ces **problèmes de compétences** n'ont cependant pas totalement disparu. L'on trouve un «début de solution» sous l'article 18 de la loi nouvelle, qui précise que «*La régularisation d'un impôt régional dont l'autorité fédérale assure le service n'est possible que lorsqu'un accord de coopération est conclu avec la région concernée*». On sait que la Région wallonne, et la Région de Bruxelles-capitale, sont opposées à la nouvelle mesure de régularisation, principalement en raison de son caractère permanent (ceci, en dépit du fait que le coût de la mise en place d'une telle régularisation augmente avec le temps). La Région flamande ne s'y est par contre pas montrée hostile.

Aucun accord régional n'est encore envisagé entre les autorités fédérales et les autorités régionales wallonnes ou bruxelloises. Aucun accord n'est encore conclu avec la Région flamande. A ce stade donc, il n'est pas permis de procéder à une régularisation de droits de succession non prescrits. L'opportunité sera en conséquence **limitée** à la régularisation de

l'impôt sur le revenu, voire la TVA, éludé(e)(s) par le passé.

A supposer qu'un contribuable «repentant», non visé par une problématique de droits de succession non prescrits fiscalement, souhaite introduire une procédure de régularisation fiscale telle qu'organisée par la loi du 21 juillet 2016, encore faut-il s'entendre sur **l'ampleur de cette régularisation**, et le **coût** de celle-ci.

En toute logique, dans la plupart des situations factuelles, les revenus perçus, et non imposés, au cours des **7 dernières années** (ce qui correspond au délai étendu de taxation, applicable en présence de revenus non déclarés) devront être régularisés. L'on imagine que ces revenus seront à régulariser qu'ils aient été perçus directement ou par l'intermédiaire de ce que l'on nomme aujourd'hui une «construction juridique» (qu'il s'agisse d'un trust ou d'une société du type off shore).

La nature des revenus perçus et non déclarés déterminera le coût de la régularisation.

S'il s'agit de **revenus mobiliers d'origine étrangère**, ils seront soumis au taux d'imposition distinct applicable à l'origine (dans l'hypothèse d'une déclaration spontanée dans la déclaration fiscale

relative à l'année de revenus concernée), soit 15%, 21% ou 25%, selon le cas, pour les intérêts, et 25%, pour les dividendes. Ce taux sera augmenté d'une pénalité, s'élevant à 20 points pour une procédure mise en place en 2016. Soit un taux moyen applicable aux revenus mobiliers d'origine étrangère de 45%.

Si la procédure est mise en œuvre ultérieurement, le taux d'imposition restera inchangé (sauf pour l'année de revenus 2016, pour laquelle le taux est relevé à 27%), mais la pénalité sera plus élevée: 22 points en 2017, 23 points en 2018, 24 points en 2019 et 25 points à partir de 2020.

Aucune **déduction** de quelque nature que ce soit n'est admissible, de sorte que le revenu à régulariser semble être le revenu brut. L'on peut s'étonner de ce fait: en effet, l'impôt des personnes physiques frappe en principe les montants nets correspondant aux 4 catégories de revenus (les revenus immobiliers, les revenus mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers).

Il devrait en conséquence paraître légitime de pouvoir déduire, dans le cadre d'une régularisation fiscale, les éléments qui seraient déductibles en présence d'une déclaration spontanée.

Si le contribuable a perçu des **revenus professionnels non déclarés**, ceux-ci seront soumis au taux d'imposition progressif par tranche de l'impôt des personnes physiques, majoré de 20 points, pour une procédure mise en place en 2016 (22 points en 2017, 23 points en 2018, 24 points en 2019 et 25 points à partir de 2020). La taxe communale additionnelle, la taxe d'agglomération (Bruxelles) et la cotisation complémentaire de crise s'y appliqueront également.

L'on peut réfléchir de la même manière en présence de **revenus immobiliers d'origine étrangère**, ou de revenus divers non déclarés. La procédure implique que ces revenus se voient appliquer leur régime normal d'imposition, majoré d'une pénalité augmentée d'année en année.

Le traitement des «**capitaux fiscalement prescrits**» pose quant à lui des questions non résolues au cours des dernières discussions ayant précédé l'adoption du texte de loi, bien au contraire.

Le texte prévoit désormais, en son article 11, que:

*«Le déclarant doit démontrer dans sa déclaration, au moyen d'une preuve écrite, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun,*

*à l'exception du serment et de la preuve par témoins, que les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits, ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire.*

*Sous réserve des alinéas 3 et 4, les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits, ou bien la partie de ceux-ci, dont le déclarant ne peut démontrer qu'ils ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire de la manière prévue à l'alinéa premier, doivent être régularisés.*

Il s'en déduit que si le déclarant ne peut démontrer l'origine de son capital, et le fait que ce capital a subi son régime fiscal, alors ce capital devra être soumis au prélèvement de 36% (en 2016; 37% en 2017, 38% en 2018, 39% en 2019 et 40% à partir de 2020).

### **Quelles preuves devra-t-il fournir ?**

Le texte de loi n'est pas très explicite à cet égard, ni quant au degré de certitude à apporter. L'on trouve cependant une illustration de ce que sera sans aucun doute la position de l'administration fiscale face aux justifications disponibles, dans le Rapport au Roi précédant le texte nouveau:

*«Un exemple de clarifier: en 2000, un enfant hérite d'une*

*somme de son père. L'héritier paye en bonne et due forme les droits de succession et présente maintenant la preuve écrite de cela. Puis il investit ce capital hérité au Luxembourg. Les revenus mobiliers n'ont ensuite pas été déclarés. Dans son chef, le capital n'est pas contaminé, par contre, les revenus qui en découlent le sont effectivement. La capitalisation des revenus mobiliers fait en sorte que le capital initialement blanc est devenu au fil des années du capital gris. L'héritier doit maintenant déterminer la couleur exacte du capital avant la capitalisation au moyen de preuves écrites. S'il ne peut le faire, alors le capital est considéré comme étant complètement contaminé, et celui-ci devra aussi être régularisé. La charge de la preuve et le risque de ne pas pouvoir prouver la couleur entraînant la régularisation des revenus, capitaux et opérations TVA ne peut pas être imputée au gouvernement».*

Le capital détenu par l'intermédiaire de « constructions juridiques » ou de « contrats d'assurance vie » donne lieu au prélèvement sur le capital. Le texte le prévoit explicitement.

**De quel capital s'agit-il?**  
L'on pourrait imaginer qu'il s'agisse, en 2016, du capital préexistant au **31 décembre 2008**, puisque c'est à cette date que doivent s'arrêter les pouvoirs d'investigation de l'admini-

nistration fiscale (période non « prescrite » fiscalement).

**Cependant, depuis son dernier amendement, le texte de loi précise désormais que :**

*« Les montants visés à l'alinéa 2 ne sont régularisés que pour autant que le déclarant démontre, au moyen d'une preuve écrite, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun, à l'exception du serment et de la preuve par*

*témoins, la nature de l'impôt et la catégorie fiscale et la période à laquelle appartiennent les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits qui n'ont pas été soumis à leur régime fiscal ordinaire ».*

Cet alinéa, qui n'a encore fait l'objet d'aucun commentaire, semble vouloir signifier que si le déclarant souhaite subir la taxation sur le capital fiscalement prescrit, il ne le pourrait qu'après avoir démontré,



*Il s'en déduit que si le déclarant ne peut démontrer l'origine de son capital, et le fait que ce capital a subi son régime fiscal, alors ce capital devra être soumis au prélèvement de 36% (en 2016; 37% en 2017, 38% en 2018, 39% en 2019 et 40% à partir de 2020).*

*Longtemps attendue, sans cesse annoncée, la nouvelle législation instaurant une procédure de régularisation fiscale reste vague sur certains points, et apparaît même contradictoire, sur d'autres aspects.*

*L'on ne peut en conséquence que conseiller à tout contribuable qui souhaiterait y avoir recours d'examiner, avec son conseil, la situation factuelle concernée, afin d'évaluer l'ampleur que doit prendre la procédure à mettre en place, et déterminer anticipativement les pièces utiles, en fonction de l'effet recherché, et de leur disponibilité (il est rappelé à cet égard que si un dossier introduit peut être complété par la suite, il ne peut l'être indéfiniment, mais uniquement pendant un délai de 6 mois après le dépôt de la déclaration de régularisation).*



preuve écrite à l'appui, le **type de « fraude » commise** par lui (par exemple, prouver qu'il s'agit de revenus professionnels perçus par le passé et qui n'auraient pas été déclarés alors qu'ils le devaient).

Cette limitation n'a pas beaucoup de sens dans la mesure où la législation précise que celui qui ne peut prouver l'origine taxée ou non taxable de son capital **doit** le régulariser...

Est-ce à dire que la régularisation serait de ce fait purement et simplement refusée au contribuable, si après avoir constaté qu'il doit régulariser son capital, par exemple parce qu'il n'a plus de preuve disponible de l'origine des fonds, de leur caractère taxé ou non taxable, il ne pourrait justement plus prouver l'origine précise de la « fraude » présumée ?

Il faut sans doute lire cette nouvelle exigence au regard du dernier alinéa de l'article 11 de la loi nouvelle, qui précise que :

*« Les montants régularisés en application de l'alinéa 3 ne font l'objet d'une régularisation que pour les impôts fédéraux et les impôts régionaux dont l'autorité fédérale assure le service et pour lesquels un accord de coopération visé à l'article 18 est conclu ».*

Sans doute les auteurs de l'amendement ont-ils souhaité

éviter qu'une personne qui tient son capital d'une succession non déclarée, prescrite fiscalement, accepte de régulariser son capital à l'impôt des personnes physiques, en appliquant « simplement » et sans autre explication, le prélèvement de 36% sur une « base imposable » arrêtée au 31 décembre 2008 (procédure mise en place en 2016, par hypothèse).

Mais si telle est réellement l'intention du législateur, l'on peut sérieusement douter de l'**efficacité de la mesure**, puisque cette origine « successorale » du capital est présente dans bien des cas d'espèce.

La loi organise également la régularisation en matière de **TVA** et de **cotisations sociales**.

Moyennant la régularisation des revenus, et des capitaux fiscalement prescrits, une **immunité pénale** pourra, sous certaines conditions et sous réserve de certaines exceptions (article 10 de la loi nouvelle), être acquise au déclarant, et viendra compléter l'**immunité fiscale** liée à la régularisation.

Il faut rappeler à cet égard que s'il n'y a pas régularisation des « capitaux fiscalement prescrits », aucune immunité pénale ne pourra être acquise au déclarant, pour ces capitaux, et toute banque belge invoquera probablement un **risque de blanchiment** (art. 505 du Code pé-

nal) afin de refuser de recueillir les fonds existant et détenus à l'étranger (sauf l'hypothèse de capitaux fiscalement « prescrits » recueillis légitimement en exonération de toute imposition).

La procédure sera **inoportante**, notamment, si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spécifiques en cours par une instance judiciaire belge, par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge ou le SPF Economie. Une procédure fiscale (portant en principe sur des revenus de même nature que ceux soumis à régularisation) ou une procédure répressive préalables feront en conséquence perdre toute utilité à la procédure de régularisation que le déclarant voudrait introduire !

Longtemps attendue, sans cesse annoncée, la nouvelle législation instaurant une procédure de régularisation fiscale reste **vague** sur certains points, et apparaît même **contradictoire**, sur d'autres aspects.

L'on ne peut en conséquence que conseiller à tout contribuable qui souhaiterait y avoir recours d'examiner, avec son conseil, la situation factuelle concernée, afin d'évaluer l'am-

pleur que doit prendre la procédure à mettre en place, et déterminer anticipativement les pièces utiles, en fonction de l'effet recherché, et de leur disponibilité (il est rappelé à cet égard que si un dossier introduit peut être complété par la suite, il ne peut l'être indéfiniment, mais uniquement pendant un délai de 6 mois après le dépôt de la déclaration de régularisation).

Enfin, il ne faut pas oublier d'**anticiper**, dans chaque situation, la situation qui sera celle du contribuable ensuite de la mise en place de la procédure de régularisation, au regard des nouvelles dispositions introduites dans le droit fiscal belge, telle la « taxe caïman » par exemple, voire les futures règles dites « C.F.C », ou encore au regard des informations « disponibles » du fait de l'échange généralisé d'informations entre administrations fiscales de pays différents....



Mélanie DAUBE

## Notification préalable des indices de fraude fiscale en cas d'investigation quelle que soit la personne chez qui les investigations doivent avoir lieu

En matière d'impôts sur les revenus, l'Administration dispose de pouvoirs étendus lui permettant d'effectuer des actes d'investigations afin d'établir la preuve de l'impôt dû.

Les investigations effectuées durant la période imposable ainsi que dans le délai d'imposition de trois ans prévu par l'article 354, al.1 du CIR92 ne doivent pas faire l'objet d'une notification préalable.

L'Administration dispose également d'un droit d'investigation durant le délai d'imposition supplémentaire de quatre ans applicable en cas de fraude, mais ici uniquement à condition que « l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée » (art. 333, al.3 du CIR92). Cette notification préalable est prescrite à

peine de nullité de l'imposition qui est établie en raison des résultats de ces investigations.

Par conséquent, lorsque l'administration entend procéder à des investigations durant le délai extraordinaire, elle doit remplir deux conditions, à savoir :

1. Disposer d'indices de fraude fiscale à l'égard du contribuable;
2. Informer le contribuable de l'existence de ces indices.

Il ressortait de la jurisprudence (très critiquée) de la Cour de Cassation que la notification écrite préalable et précise au contribuable des indices de fraude fiscale qui le concernent visait uniquement les investigations à l'égard du contribuable lui-même ; cette notification n'était pas requise lorsque l'administration disposait d'éléments lui permettant d'établir l'impôt sans devoir effectuer d'enquête auprès du contribuable lui-même (Cass., 14 octobre 1999 et Cass., 18 novembre 2010).

### Du changement à l'horizon

Dans un arrêt du 12 février 2016, la Cour de cassation avait jugé que les investigations visées à l'article 333, al.3, du CIR92 (et par conséquent, nécessitant une notification préalable) « sont celles qui impliquent, pour le

contribuable, pour le tiers ou pour le service, établissement ou organisme public chez qui elles ont lieu, l'obligation de communiquer, à la demande de l'administration, des livres, documents ou renseignements conformément aux dispositions formant le chapitre III du livre VII dudit code ».

On pouvait donc déjà déduire de cet arrêt un élargissement du champ d'application de l'obligation de notification préalable.

### Notification préalable des indices de fraude fiscale même en cas d'investigation auprès d'un tiers

Dans son arrêt du 20 mai 2016, la Cour adopte une position radicale et abandonne sa jurisprudence restrictive.

Dans cet arrêt, la Cour constate que l'alinéa 3 de l'article 333 CIR92 vise les investigations prévues par le chapitre III du titre VII du CIR92. Or, ces dispositions visent tant les investigations effectuées chez le contribuable lui-même, que celles qui ont lieu chez un tiers ou encore dans un service, établissement ou organisme public.

La Cour conclut donc que, si les investigations envisagées dans le délai supplémentaire portent sur la situation d'un contribuable, l'Administration doit lui notifier au préalable les indices de fraude fiscale qui le

“

*Suite à ce nouvel arrêt, l'Administration est à présent obligée, à peine de nullité de l'imposition, de notifier préalablement les indices de fraude fiscale au contribuable chaque fois qu'elle entend procéder à des investigations dans le délai supplémentaire de quatre ans, et ce, quel que soit le lieu de cette investigation.*

”

concernent, « quelle que soit la personne chez qui ces investigations doivent avoir lieu ».

Suite à ce nouvel arrêt, l'Administration est à présent obligée, à peine de nullité de l'imposition, de notifier préalablement les indices de fraude fiscale au contribuable chaque fois qu'elle entend procéder à des investigations dans le délai supplémentaire de quatre ans, et ce, quel que soit le lieu de cette investigation.



Chloé BINNEMANS

## Payer les frais d'électricité de son gérant: est-ce toujours un avantage en nature déductible ?

On rencontre très souvent dans la pratique le cas de sociétés qui paient le loyer, la connexion internet, la voiture ou encore les frais de chauffage et d'électricité du logement privé de leurs dirigeants.

En principe, ces frais représentent une dépense déductible dans le chef de la société et une rémunération imposable, comme avantage en nature, dans le chef du gérant.

Afin de faciliter les calculs, le

“

*Afin d'éviter de tels écueils, on ne peut que conseiller aux contribuables d'être précis dans la description de la rémunération attribuée au gérant. Il pourrait ainsi être adéquatement prévu que le gérant est rémunéré pour partie en espèce et pour partie en avantage en nature.*

”

législateur a prévu une liste exhaustive des avantages de toute nature qui font l'objet d'une évaluation forfaitaire. Cette évaluation doit être appliquée quelques soient les coûts réels supportés par la société qui les octroient.

Un tel forfait est notamment prévu pour la prise en charge par une société des frais de chauffage et d'électricité de son dirigeant.

Cette solution est généralement avantageuse pour les deux parties: la société diminue ainsi sa base imposable et le gérant se voit, généralement, imposer sur base d'un forfait plus avantageux que si une somme équivalente aux frais déboursés lui était versée à titre de rémunération « classique ».

Le tribunal de première instance de Namur vient toutefois de remettre en cause cet équilibre.

Dans le cas soumis au tribunal, une société s'était acquittée du paiement des factures d'énergie relatives à l'habitation privée de sa gérante.

Bien que cet avantage en nature ait été repris sur les fiches et relevés de rémunération requis par le Code des impôts sur les revenus (article 57), l'administration en avait refusé le droit à déduction dans le chef de la société.

Selon elle, rien ne permettait de considérer que les montants payés par la société en lieu et place de sa gérante rémunéraient des prestations effectives réalisées par celle-ci dans le cadre de l'activité de la société.

L'administration en déduit que les conditions de déduction des frais professionnels prescrites par l'article 49 du CIR ne sont, en l'espèce, pas rencontrées.

Le tribunal a suivi l'analyse de l'administration.

Selon lui, pour que les frais engagés par une société en vue d'allouer ou d'attribuer un avantage de toute nature à ses dirigeants soient déductibles, il faut que ceux-ci soient accordés en rémunération de l'exercice d'une activité en son sein, condition manquante en l'espèce.

Le tribunal suit le même raisonnement s'agissant de la déduction de frais d'architecte liés à la construction d'une bibliothèque dans l'habitation privée de la gérante.

Cette décision est très surprenante.

Comme annoncé, les avantages de toute nature sont taxables dans le chef du bénéficiaire dès lors que celui-ci y exerce une activité (salarié, dirigeant, ...).

On aperçoit, au demeurant, mal pour quelle autre raison que la rémunération des prestations effectuées par sa gérante, la société aurait pris en charge ces frais.

A notre connaissance, cette jurisprudence reste isolée. Cependant, on peut craindre que celle-ci soit invoquée à l'avenir par l'administration afin de rejeter des frais similaires dont les contribuables pourraient postuler la déduction.

Afin d'éviter de tels écueils, on ne peut que conseiller aux contribuables d'être précis dans la description de la rémunération attribuée au gérant. Il pourrait ainsi être adéquatement prévu que le gérant est rémunéré pour partie en espèce et pour partie en avantage en nature.



Pauline MAUFORT

## Donations et legs de moins de 50.000 € aux organisations caritatives: Comment réduire les taux réduits ?

Les organismes du secteur caritatif ou non lucratif (ASBL, fondations privées ou d'utilité publique) bénéficient, en Belgique, de tarifs distincts des tarifs ordinaires en matière de droits d'enregistrement et de succession, sur les donations et les legs testamentaires qu'ils sont amenés à recueillir.

Si le législateur n'avait rien prévu, le taux « entre toutes autres personnes » serait d'application. Ce taux est de 65% en Région flamande; il est de 80% en Région wallonne et en Région de Bruxelles-capitale.

Ces taux, prohibitifs, ont toutefois été réduits de manière significative, pour les donations mobilières d'une part, qui font désormais l'objet de droits d'enregistrement réduits à 7% (7,7% en Région wallonne), et pour les donations ou legs testamentaires effectués à l'avantage d'associations sans but lucratif, de fondations privées, ou de fondations d'utilité publique, d'autre part.

Si les droits de succession visent tous les legs testamentaires consentis à ces organismes, les droits de donation ne s'appliquent qu'aux donations qui sont soit enregistrées volontairement par les parties (pour éviter les droits de succession dus en cas de décès dans les trois ans, pour prévoir une modalité, etc.), soit obligatoirement enregistrables ou passibles de droits (donations notariées, testaments).

Ces donations ou legs testamentaires de biens mobiliers font l'objet d'un tarif indépendant du montant de la donation; il est applicable dès le premier euro du legs testamentaire ou de la donation enregistrée.

Ce tarif est:

- en Région wallonne, de 7%;
- en Région flamande, de 5,5% pour les fondations d'utilité publique, et de 8,5% pour les fondations privées;
- en Région de Bruxelles-capitale, de 6,6% pour les fondations d'intérêt public, et de 12,5% ou de 25% pour les fondations privées (selon que celles-ci bénéficient, ou non, de l'agrément fiscal permettant la déductibilité fiscale des dons dans le chef du donateur).

Ces taux réduits sont donc parfois (un peu) moins onéreux que chacun des taux applicables

dès le premier euro, dans chacune des trois Régions, pour les donations de biens meubles à des personnes non apparentées – 7,7% en Région wallonne, 7% dans les deux autres Régions –, mais peuvent aussi être sensiblement plus onéreux. Par exemple, une donation enregistrée effectuée par un résident bruxellois à un tiers sera taxée à 7%, mais elle le sera à 25% si la donation enregistrée (ou le testament) avantage une fondation privée sans agrément fiscal.

Ils peuvent en tout état de cause, dans les trois Régions, s'avérer sensiblement plus onéreux, pour des donations ou legs inférieurs à 50.000€, que les droits de donation qui seraient dus par des héritiers en ligne directe.

Ainsi, les premiers 50.000€ donnés, par exemple à un conjoint

“

*Les organismes du secteur caritatif ou non lucratif (ASBL, fondations privées ou d'utilité publique) bénéficient, en Belgique, de tarifs distincts des tarifs ordinaires en matière de droits d'enregistrement et de succession, sur les donations et les legs testamentaires qu'ils sont amenés à recueillir.*

”

ou à un enfant, font l'objet de droits de donation de 5% en Région wallonne, et de 3% dans les deux autres Régions; ceci représente une différence comprise entre 2% et 22% de la somme donnée, selon la Région de résidence et l'institution caritative concernées, par rapport aux droits réduits applicables aux donations enregistrées aux organismes caritatifs ou sans but lucratif.

Une personne craignant pour sa survie dans les trois prochaines années, et qui désirerait effectuer une donation enregistrée de moins de 50.000€ au bénéfice d'une telle institution, pourrait donc estimer fiscalement moins onéreux de prendre arrangement avec ses héritiers, pour effectuer plutôt la donation à leur bénéficiaire, afin que la somme entre dans leur patrimoine, et qu'ils effectuent ensuite eux-mêmes la donation au bénéfice de l'association caritative (en choisissant de ne pas procéder à l'enregistrement de la donation, et donc, en utilisant un simple virement bancaire qui sera non passible de droits, en l'absence de décès du donateur dans les trois ans).

Bien entendu, cette décision ne peut être simulée: il n'est pas question d'effectuer une fausse donation, ni d'obliger juridiquement ses descendants à effectuer ensuite la donation à l'organisme caritatif, car il s'agi-

rait alors d'une donation avec charge, voire d'une stipulation pour autrui, qui font l'objet d'un autre régime fiscal.

Mais dans les familles partageant un même idéal, dont les membres concernés affichent leur volonté commune d'avantager le secteur caritatif, et dont le *pater familias* craint pour sa survie à terme de trois ans, une décision fiscalement moins onéreuse pourrait être prise, en permettant (par exemple) aux enfants, de recevoir les fonds du *pater familias* (coût: de 3 à 5%, selon la Région de résidence) et d'effectuer ensuite eux-mêmes la donation par virement bancaire (à 0%), plutôt que de laisser le *pater familias* l'effectuer lui-même ou la consigner dans son testament (coût: de 5,5 à 25%, selon la Région de résidence et l'institution caritative concernées).



Séverine SEGIER

## Usufruit: le SDA confirme pour une société de médecin

Le SDA a rendu récemment une décision anticipée dans laquelle il valide une opération d'acquisition scindée usufruit/nue-propiété par un médecin et sa société.

La société demanderesse avait pour objet l'exercice de la médecine et était gérée par un gérant statutaire unique, médecin, qui en était aussi l'associé. Son épouse était employée dans cette société.

La société envisageait d'acquérir l'usufruit temporaire d'un bien immeuble (habitation unifamiliale).

Le médecin souhaitait disposer d'une surface professionnelle un peu plus importante afin de disposer d'un coin douche pour les clients de la médecine sportive pour lesquels certains diagnostics demandent l'accomplissement d'exercices physiques, d'une plus grande surface pour la salle sportive et un cabinet un peu plus spacieux.

Le médecin et son épouse étaient par ailleurs propriétaires d'une autre maison.

L'opération portait donc sur l'acquisition scindée de la propriété d'un bien appartenant à un tiers. La société acquérait un droit d'usufruit temporaire sur le bien pour une durée de 25 ans tandis que le médecin gérant et son épouse en acquéraient la nue-propiété. Le SDA confirme plusieurs points importants dans sa décision.

### 1) Pas d'avantage en nature ou anormal lors de l'acquisition

Lors de l'acquisition du droit d'usufruit, la société n'a selon le SDA octroyé aucun avantage de toute nature ou avantage anormal ou bénévole tant au gérant qu'à son épouse.

La valorisation de cet usufruit temporaire a en effet été déterminée en fonction de la valeur locative nette actualisée du bien

immobilier pendant la durée de l'usufruit (25 ans).

Au vu des paramètres retenus pour la valorisation de l'usufruit, dès lors que l'évaluation de la valeur de l'usufruit temporaire repose sur des éléments factuels et juridiques propres à l'opération, le SDA conclut que la valeur de l'usufruit a été déterminée de façon correcte et correspond à sa valeur réelle.

### 2) Absence d'avantage en nature ou bénévole en cours et en fin d'usufruit

Durant la durée du droit d'usufruit et à l'échéance de celui-ci, le SDA admet que l'opération ne sera constitutive d'aucun avantage de toute nature imposable en vertu des articles 31 et 32 CIR92 dans le chef du médecin et de son épouse et ne conduira pas à la taxation d'un avantage

“

*L'opération portait donc sur l'acquisition scindée de la propriété d'un bien appartenant à un tiers. La société acquérait un droit d'usufruit temporaire sur le bien pour une durée de 25 ans tandis que le médecin gérant et son épouse en acquéraient la nue-propiété.*

*Le SDA confirme ainsi sa position favorable à de telles acquisitions scindées, pour autant qu'elles soient correctement valorisées et qu'elles soient justifiées par l'exercice par la société de son objet social. Tout est donc question de valorisation et de justification de l'opération...*

”

anormal ou bénévole dans le chef de la société en application de l'article 26 CIR92.

Pendant la durée de l'usufruit, l'usufruitier et le nu-proprétaire se comporteront en effet de manière indépendante par rapport à ces travaux. Ainsi, la société n'entreprendra que les travaux qui représentent un intérêt économique dans son chef et que toute autre société (tierce par rapport au nu-proprétaire) aurait entrepris dans les mêmes circonstances. Plus généralement, la société se comportera comme le ferait tout autre usufruitier tiers vis-à-vis du nu-proprétaire.

Eu égard à la correcte détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue-proprété à l'origine (valeur réelle) basée sur des critères objectifs, le transfert sans indemnité du droit d'usufruit n'entraîne aucun avantage de toute nature imposable en vertu des articles 31 et 32 CIR92 dans le chef du médecin et de son épouse et ne conduira pas à la taxation d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société en application de l'article 26 CIR92.

Toutefois, le SDA précise qu'il ne peut être exclu qu'un avantage puisse être retenu dans le cas où:

a) La société usufruitière supporterait des dépenses pendant la durée du contrat qui, en prin-

cipe, sont à charge des nus-proprétaires en vertu du droit commun;

b) La société usufruitière réaliserait pendant la durée du contrat des travaux au profit direct du patrimoine privé des nus-proprétaires sans indemnité de leur part;

c) Le contrat serait rompu avant l'échéance (25 ans).

### **3) Déductibilité des charges professionnelles liées à l'usufruit**

Les charges inhérentes à l'usufruit seront déductibles dans le chef de la société dans la mesure où le prescrit de l'article 49 CIR92 est respecté.

De manière générale, la déductibilité des charges inhérentes à l'usufruit (amortissement, financement, ...) est conditionnée au respect des conditions de l'article 49 CIR92.

La société-usufruitière utilisera le bien en usufruit dans le cadre de son activité professionnelle réelle, à savoir exclusivement l'exercice de l'art de guérir.

Eu égard à l'affectation donnée au bien en usufruit, le SDA admet que les frais faits ou supportés par la société et qui résultent de l'acquisition de l'usufruit (les amortissements relatifs au prix d'acquisition, les frais de finan-

cement, le précompte immobilier et l'assurance incendie), sont nécessaires afin d'acquérir ou conserver des revenus imposables résultant de l'exercice de son activité professionnelle.

### **4) Absence d'abus fiscal**

L'acquisition d'un droit d'usufruit par la société est justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'article 344, § 1er, CIR92.

Il s'agit en effet de permettre à la société de disposer de plus d'espace pour la réalisation de son objet social.

Le SDA confirme ainsi sa position favorable à de telles acquisitions scindées, pour autant qu'elles soient correctement valorisées et qu'elles soient justifiées par l'exercice par la société de son objet social. Tout est donc question de valorisation et de justification de l'opération...



Pascale HAUTFENNE

## La réforme annoncée de l'impôt des sociétés sonne le glas du régime « holding » en Belgique.

Le gouvernement l'avait annoncé au début de l'été, il entend réduire l'impôt des sociétés. L'objectif est d'aboutir à une réduction du taux facial de 33,99% à 20%, dès 2018.

A priori, l'intention est louable, puisqu'elle a l'apparence d'un allègement de la charge fiscale. En réduisant son taux d'imposition à l'impôt des sociétés, la Belgique quitterait en effet le groupe des États européens taxant le plus les sociétés pour s'aligner sur la « moyenne européenne ». Face à cet objectif, rien n'est à dire. Cette mesure s'intègre à l'évidence dans les mesures voulues par le gouvernement fédéral afin de relancer la compétitivité et la création d'emplois, puisqu'elle vise particulièrement les PME, sujet favori du gouvernement Michel.

A regarder cependant de plus près le « plan » proposé par le Ministre des Finances, l'on comprend assez vite que cet avantage concédé à la plupart des PME risque vite de se révéler comme étant un « cadeau

empoisonné » imposé aux sociétés holdings établies en Belgique.

La réduction du taux de l'impôt sera progressive; il passera de 33,99% à 28% dès 2017, à 24% en 2018, et enfin à 20% en 2019. Les « petites entreprises » bénéficiant dès à présent du taux réduit de l'impôt des sociétés, de 24,98%, se verront appliquer un taux de préférence de 22% dès l'année 2017, applicable aux premiers 50.000 EUR, et qui sera déjà réduit à 20% dès 2018.

La « mesure phare » de la réforme sera accompagnée de mesures secondaires, également appréciables, telles la mise en place de stimulants pour les start-ups (absence de taxation de leurs bénéfices à

l'impôt des sociétés durant les 5 premières années d'existence, sous condition d'investissement de ces réserves accumulées dans des actifs pour l'entreprise, ou dans l'engagement de personnel complémentaire) ou encore la suppression de la tant décriée « fairness tax » frappant les dividendes versés par des sociétés belges s'acquittant de peu d'impôts.

Cette réduction devra bien évidemment être financée. Et c'est ici que les modifications proposées risquent de peser lourd pour de nombreuses sociétés du type « holding », qui subiront de facto une hausse de la charge fiscale s'imposant à elles, de par la mise en place de la modification présentée comme favorable.

“

*De quoi dissuader à l'évidence d'investir à l'avenir dans la création de sociétés nouvelles, même afin d'y loger une activité professionnelle... d'autant plus que dans le plan de réforme s'inscrira une mesure visant à lutter contre l'« usage abusif » de sociétés, qui répondrait à des motifs uniquement fiscaux...*

*A l'évidence, ces modifications devraient avoir un impact sérieux sur la décision de nombreuses sociétés holdings de conserver en Belgique le siège de leurs activités, voire tout simplement de maintenir leur activité. L'on comprend en effet aisément que les mesures annoncées auront pour effet d'augmenter la charge fiscale qui pèse actuellement sur ces sociétés.*

”

En effet, la plupart des sociétés holdings belges bénéficient de 2 mesures spécifiques de la législation belge qui leur permettent de réduire la charge fiscale liée aux revenus qu'elles retirent de leurs participations financières: le mécanisme des «revenus définitivement taxés» et l'exonération (partielle) des plus-values réalisées sur actions.

En vertu du mécanisme RDT, les dividendes provenant des participations financières détenues par une société holding ne sont intégrées dans la base imposable de celle-ci à l'impôt des sociétés qu'à concurrence de 5% (sous certaines conditions liées à la qualité, au montant et à la durée de détention de la participation). De facto, les dividendes de filiales sont imposés à un taux de 1,7%. Dans la mesure où la filiale est établie dans un autre Etat membre de l'Union Européenne, les dividendes bénéficieront également d'une réduction de la retenue pratiquée «à la source». Le plan commenté par le ministre des Finances prévoit de plafonner désormais cet avantage (un million + 60% du montant dépassant le million).

Quant aux plus-values réalisées sur actions de filiales, elles font actuellement l'objet d'une exonération (dans la mesure où les dividendes des actions concernées peuvent bénéficier du mécanisme du régime dit «RDT»),

sous réserve de 2 exceptions: les plus-values réalisées à bref délai (12 mois) et les plus-values réalisées par les «grandes entreprises» (imposées à 0,4%). La réforme de l'impôt des sociétés passera par une harmonisation du système de taxation des plus-values sur actions, qui seront au final soumises au tarif général de 20%. Le principe de taxation des plus-values réalisées à bref délai sera par ailleurs appelé à disparaître dès 2018.

Ces modifications s'accompagneront en outre d'une suppression complète du mécanisme des «intérêts notionnels» (qui avaient pour objectif, il faut le rappeler, de motiver l'investissement en capital à risque sur fonds propres, afin de permettre le financement des PME autrement que par l'emprunt), de la pratique des «excess profit rulings» (ce qui devrait contenter les autorités européennes) et de la déduction pour investissement (à compter de 2019).

En outre, d'autres types de déductions importantes à l'impôt des sociétés se verront réduites, notamment, la pratique des amortissements, qui sera revue afin d'en exclure la possibilité de pratiquer des amortissements dégressifs fiscalement déductibles, et encore, la reportabilité des pertes récupérables des exercices précédents, qui se verra limitée en montant

(à l'instar du Luxembourg qui vient de revoir son régime de déductibilité des pertes déductibles fiscales, en le limitant quant à lui dans le temps, ainsi que le droit belge le prévoyait, jusqu'en 1995).

L'on notera une augmentation cette fois, qui sera celle des sanctions infligées aux sociétés qui ne déposent pas leur déclaration fiscale, celles-ci étant relevées: les sociétés défailtantes seront désormais imposées sur une base forfaitaire d'imposition (minimum imposable) de 40.000 EUR, et non plus 19.000 EUR comme tel est le cas actuellement. Ceci dès l'année 2017.

Enfin, une dernière modification, mais non des moindres, s'attachera à la fiscalité liée à l'attribution des bénéfices versés par les sociétés à leurs actionnaires, puisque la réforme passera par un nouveau relèvement du taux du précompte mobilier pour le porter de 27% (taux applicable depuis la dernière modification entrée en vigueur en 2016) à 30%....

L'actionnaire ne verra pas seulement sa situation fiscale s'alourdir lors de la distribution des bénéfices de la société, mais sera en outre imposé sur la plus-value qu'il réalisera, le cas échéant, lors de la revente de ses titres sociaux, s'il détient un «intérêt considérable» dans ladite société.

De quoi dissuader à l'évidence d'investir à l'avenir dans la création de sociétés nouvelles, même afin d'y loger une activité professionnelle... d'autant plus que dans le plan de réforme s'inscrira une mesure visant à lutter contre l'« usage abusif » de sociétés, qui répondrait à des motifs uniquement fiscaux...

A l'évidence, ces modifications devraient avoir un impact sérieux sur la décision de nombreuses sociétés holdings de conserver en Belgique le siège de leurs activités, voire tout simplement de maintenir leur activité. L'on comprend en effet aisément que les mesures annoncées auront pour effet d'augmenter la charge fiscale qui pèse actuellement sur ces sociétés.

Au delà des sociétés de type « holding », les PME devront également procéder sans délai à un « audit fiscal » de leur situation, afin de déterminer avec

précision l'incidence des nouvelles mesures sur leur charge fiscale, et au final, l'état de leur trésorerie. Le cas échéant, elles feront en sorte d'adapter leurs comportements afin d'anticiper les modifications à venir.

Toute volonté de restructuration devra être étudiée avec soin, afin d'en examiner les conséquences fiscales, mais également de vérifier la compatibilité des modifications envisagées avec les nouvelles normes BEPS développées par l'OCDE, qui visent à encadrer la dimension internationale de nombreuses relations sociétaires (en imposant une taxation effective de toutes les entreprises là où elles réalisent leurs bénéfices et la transparence fiscale complète, tout en luttant contre le risque de double imposition effective), dont il faudra également à l'avenir tenir compte.

Nous resterons évidemment attentifs aux développements

futurs du plan annoncé de réforme de l'impôt des sociétés... gageons déjà cependant que la « diminution » voulue du taux facial de l'impôt s'accompagnera dans les faits d'une « augmentation » de la base imposable à l'impôt pour la plupart des sociétés, ce qui au final n'aboutira pas à un allègement effectif de la charge fiscale.



Mélanie DAUBE

**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de  
Pascale HAUFENNE  
Rédacteur en chef  
et de

Chloé BINNEMANS  
Mélanie DAUBE  
Pauline MAUFORT  
Séverine SEGIER

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Décembre 2016

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

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

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

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