



IDEFISC®

Périodicité:
décembre -janvier-février
P921099

decembre 2016

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 97 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2016 - info@idefisc.be

Editorial

Le gouvernement lutte t'il assez contre la fraude fiscale ?

On accuse souvent le gouvernement de ne pas prendre assez de mesures contre la fraude fiscale. Il est vrai qu'il prend peu de mesures législatives en la matière, mais c'est sa caractéristique dans tous les domaines fiscaux : il ne change pratiquement rien, même s'il fait beaucoup de bruit au sujet de quelques mesures de faible portée. Le meilleur exemple est la réforme de l'impôt des sociétés, indispensable, mais qui ne progresse pas. Le résultat est que l'on reste dans un des pays les plus taxés au monde.

Dans le domaine de la fraude, ceux qui trouvent qu'on n'en fait pas assez préconisent toujours les vieilles recettes, les mêmes que celles de l'on met en avant depuis le rapport de la Commission d'enquête sur la « grande » fraude fiscale. Il s'agirait, encore et toujours, d'accroître les pouvoirs du fisc au détriment des droits des contribuables.

Cela a été fait sans discontinuer pendant des années sous le gouvernement précédent : mesures anti-abus, allongement des délais de prescription, levée du secret bancaire ...

Le problème, comme toujours, c'est que l'on a pris des mesures en prétendant qu'elles viseraient la « grande » fraude, qui n'a jamais été définie d'ailleurs, mais qui sont susceptibles d'être utilisées, et sont effectivement mises en pratique, contre la quasi-totalité des contribuables, y compris ceux à qui on ne reproche, et parfois même à tort, que des vétilles.

C'est là le type même des mauvaises réformes : elles n'atteignent pas leur objectif (la « grande » fraude), et elles rompent un équilibre déjà fragile entre les pouvoirs du fisc et les droits des contribuables. Si ceux-ci se sentent lésés, comme ils le sont, il y a de fortes chances pour qu'ils

éprouvent encore moins de respect envers le système fiscal et s'orientent vers la fraude.

Il est vrai, par ailleurs, que le nombre d'agents du fiscal fédéral a légèrement diminué au cours des dernières années : de 28.000 à 25.000. Mais on omet de dire que pendant ce temps, les administrations fiscales régionales ont été créées et exercent, elles aussi, leur pression sur la population. Et on ne dit pas non plus que ces 25.000 fonctionnaires sont, en proportion de la population, parmi les plus nombreux du monde par tête d'habitant.

Il faudrait comprendre que la seule lutte efficace contre la fraude, c'est de réformer le système afin qu'il recueille dans la population une adhésion qui n'existe plus aujourd'hui.



Thierry AFSCHRIJF

Les coups de griffe de l'ours

Lanceurs d'alerte ?

Un étrange mouvement s'est créé en vue d'assurer l'impunité à de prétendus « *lanceurs d'alerte* », qui ont utilisé leur fonction dans des banques, des fiduciaires ou d'autres organismes privés, pour, au mépris souvent de leur secret professionnel, informer la presse quant à des données personnelles, telles le niveau de revenu ou de fortune, de personnes privées. Ces prétendus « *lanceurs d'alerte* » ont parfaitement le droit de ne pas aimer le capitalisme, le secteur bancaire, ou celui des sociétés de conseils, mais personne ne les a obligés à exercer leur activité dans ces sociétés, et, lorsqu'elles ont fait ce choix, elles doivent en assumer les conséquences, y compris pénales.

En revanche, on s'étonne de voir les mêmes organes de presse critiquer ceux qui ont révélé au public des éléments de nature politique à propos du comportement de la malheureuse candidate démocrate à la présidence des Etats-Unis et de son parti.

Pourtant, révéler des informations de nature politique au grand public, cela paraît clairement relever de la noble activité d'un « *lanceur d'alerte* ». Informer la presse quant au patrimoine de personnes privées lorsqu'on s'est engagé à ne pas le faire, c'est au contraire commettre un délit.

L'ours mal léché



Sommaire

Le gouvernement lutte t'il assez contre la fraude fiscale ?	1
Nouvelles règles en matière de revenus définitivement taxés	4
Emphytéose - SDA versus VLABEL ?	5
Jurisprudence Antigoon en matière fiscale : une avancée européenne	7
Droit d'enregistrement : seules les parties ayant sciemment participé à la dissimulation du prix peuvent être déclarées solidairement redevables des droits éludés	9
La fairness tax non conforme au droit européen ?	11
« DLUQUATEN » : régularisation bientôt possible aux droits de succession en Flandre et en Wallonie.	12
Sous-traiter des prestations à une société liée luxembourgeoise, pas à n'importe quelles conditions	14
Plus-values « internes » : les contrôles sont lancés !	15
Nouvelles confirmations positives du service des décisions anticipées en matière d'assurance-vie en cosouscription, et droits de succession	17
« DLUQUATEN » : publication des FAQ sur le site du SPF FINANCES	19
Assurer le risque de droits de succession après donation	22
Effet pervers des caisses enregistreuses : fin des forfaits TVA dans le secteur de l'HORECA	23
L'imposition par transparence des revenus générés par une société étrangère contrôlée, « sec »	24
Attention aux investisseurs pour les « corporate actions »!	27
Luxembourg : projet de réforme fiscale	28
Emphytéose – SDA versus VLABEL ?	29

Nouvelles règles en matière de revenus définitivement taxés

En 1990, l'Union européenne a adopté la directive fiscale "mère-fille", visant à supprimer toute double imposition des dividendes distribués entre une société filiale établie dans un Etat membre, et sa société mère établie dans un autre Etat membre. La filiale ayant en principe subi l'impôt sur le bénéfice qu'elle distribue à sa mère, il convient que ce même bénéfice ne soit pas à nouveau imposé lors de cette distribution.

A cette fin, la Directive mère-fille édicte deux règles essentielles : l'Etat de la société filiale qui distribue le dividende doit exonérer celui-ci de toute retenue à la source, d'une part, et l'Etat de la société mère qui reçoit le dividende doit prévoir un système d'exemption ou d'imputation, d'autre part.

La Belgique connaissait, dès avant l'adoption de cette Directive, un pareil système d'exemption des revenus distribués par la filiale à la société mère, connu sous le vocable RDT (pour "revenus définitivement taxés"), mais ce système était réservé aux revenus distribués entre sociétés belges. Depuis la transposition de la Directive mère-fille en droit belge, tous les dividendes versés à une société mère établie dans un Etat membre, ainsi

que tous les dividendes recueillis par une société mère belge en provenance d'une filiale établie dans un autre Etat membre, sont exonérés d'impôt à concurrence de 95 % de leur montant, pour autant bien entendu qu'un certain nombre de conditions soient par ailleurs remplies (cf. articles 202 et 203 CIR).

Le Conseil de l'Union européenne a adopté en 2014 et 2015 deux directives successives, qui visent à corriger partiellement le système en place.

L'objectif de la première directive est d'éviter les cas de "double non-imposition" résultant des instruments financiers dits "hybrides", c'est-à-dire qui reçoivent une qualification juridique différente selon les Etats membres. L'exemple classique est l'instrument qui est considéré comme un prêt dans l'Etat dans lequel est établi le débiteur des sommes, et comme un dividende dans l'Etat de son créancier, ce qui permet au débiteur de déduire les intérêts à titre de charge, tandis que les recettes correspondantes ne sont pas taxées dans le chef du créancier, par application de la Directive mère-fille.

La seconde directive vise quant à elle à introduire une "règle anti-abus commune minimale" dans la Directive mère-fille.

Suite à ces deux directives, la Chambre a adopté récemment un projet de loi. Outre les causes d'exclusion déjà en vigueur,

l'article 203 du CIR exclura dorénavant du régime des RDT les revenus qui sont alloués ou attribués par :

- une société dans la mesure où elle a déduit ou peut déduire ces revenus de ses bénéfices ;
- une société qui distribue des revenus "qui sont liés à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques dont l'administration, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, a démontré, sauf preuve contraire, que cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas authentique et est mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux" l'un des avantages prévus par le système RDT, étant entendu qu'un acte ou un ensemble d'actes ne sera pas considéré comme authentique lorsqu'il(s) n'est(ne sont) "pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique".

Si la première exclusion paraît parfaitement claire et objective, il n'en va pas de même de la seconde. Comme toute règle anti-abus, la nouvelle exclusion laisse une large part à l'interprétation et est donc source de bien des litiges entre les contribuables et l'administration.

Les travaux préparatoires précisent que quatre conditions devront être simultanément remplies pour que l'administration puisse appliquer cette nouvelle cause

d'exclusion : (1) un "montage", (2) dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est l'obtention d'un avantage fiscal, (3) lequel doit être contraire à l'objet ou au but de la Directive mère-fille, et (4) le montage n'est pas "authentique", c'est-à-dire qu'il n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

C'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve que ces quatre conditions sont remplies, mais les travaux préparatoires prennent soin de préciser que le contribuable

doit collaborer à l'établissement de la preuve, ce qui se traduit par la curieuse formulation suivante : "l'administration (...) a démontré, sauf preuve contraire, ...".

Si l'on veut éviter un renversement de la charge de la preuve, il faudra, ici encore, être vigilant, en ne permettant pas à l'administration d'invoquer de prétendues présomptions à ce point générales qu'elles ne signifient plus rien.

Le nouveau régime s'appliquera aux revenus alloués ou attribués à partir du 1er janvier 2016, sauf s'ils sont attribués au cours d'une période imposable clôturée avant le premier jour du mois qui suit celui de la publication de la nouvelle loi.



Martin VAN BEIRS

C'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve que ces quatre conditions sont remplies, mais les travaux préparatoires prennent soin de préciser que le contribuable doit collaborer à l'établissement de la preuve, ce qui se traduit par la curieuse formulation suivante: "l'administration (...) a démontré, sauf preuve contraire, ...".

Si l'on veut éviter un renversement de la charge de la preuve, il faudra, ici encore, être vigilant, en ne permettant pas à l'administration d'invoquer de prétendues présomptions à ce point générales qu'elles ne signifient plus rien.

Emphytéose - SDA versus VLABEL ?

La cession de droits réels démembrés Emphytéose/tréfonds

Depuis l'instauration de l'Abus fiscal, le SDA considère que la cession du droit réel d'emphytéose à une société, et la cession du tréfonds à une autre société liée à la première, sont constitutifs d'abus fiscal et l'opération passible du droit de vente (12,5% à Bxl et RW) sur la totalité et non pas du droit d'enregistrement de 2% sur la cession de l'emphytéose.

Le service des décisions anticipées (SDA) a, par contre, confirmé encore récemment que les opérations de cession d'emphytéose à une société suivie d'une cession du tréfonds à une autre société, non liée à la première, n'étaient pas constitutives d'abus fiscal si elles étaient justifiées par d'autres motifs.

La recette de cuisine a toutefois quelque peu varié puisque le SDA imposait dans ses dernières décisions une valorisation du tréfonds à au moins 8 % de la valeur de la pleine propriété, et ne requérait plus cette condition absurde autrefois exigée, qu'un laps de temps de 15 jours soit respecté entre les deux cessions.

Même si l'administration a dénié dès le départ le droit au SDA de se prononcer sur l'existence même

“

Même si l'administration a dénié dès le départ le droit au SDA de se prononcer sur l'existence même au départ d'un « abus fiscal », à savoir déterminer quelle est l'intention du législateur, et ensuite vérifier si le contribuable agit à son encontre, il est choquant de constater que c'est à un véritable renversement de la preuve que l'on se confronte.

”

au départ d'un « abus fiscal », à savoir déterminer quelle est l'intention du législateur, et ensuite vérifier si le contribuable agit à son encontre, il est choquant de constater que c'est à un véritable renversement de la preuve que l'on se confronte.

En effet, il appartient à l'administration pour toute opération de prouver que le contribuable entend se placer dans le champ d'une disposition légale ou profiter d'un avantage, à l'encontre de ce que le législateur a voulu. Hors, jamais dans le cadre d'une demande de ruling, il n'est procédé à cette première étape, demandant d'office au contribuable de prouver que l'opération est justifiée par des motifs substantiels autres que fiscaux. C'est ain-

si que, allant plus loin encore, et sans défense possible le SDA décide que les cessions démembrée entre sociétés liées sont d'office constitutives d'abus fiscal, sans preuve contraire possible.

C'est extrêmement choquant et revient à dénier la personnalité juridique distincte de chaque entité, qui rappelons le ont bien en droit positif belge une personnalité juridique distincte même si elles ont le même conseil d'administration et les mêmes actionnaires. Pour dénier la personnalité juridique à une société, il appartient à l'administration de prouver (et non présumer) la simulation.

Comme on le sait, VLABEL (le service fiscal flamand) est compétent pour la Flandres depuis le 1er janvier 2015. En la matière, VLABEL va plus loin en ayant décidé le 6 septembre 2016, de soumettre une cession d'emphytéose à un société assortie d'une cession du tréfonds à un personne physique à un droit de vente au profit de la personne physique, sensée ensuite constituer un droit d'emphytéose au profit de la société, avec pour conséquences fiscales : application du droit de 10 % sur la pleine propriété et ensuite application d'un droit de 2% sur la valeur de l'emphytéose !

Notons que si l'on en revient à l'intention initiale du législateur en matière d'emphytéose, le taux réduit en droit d'enregistrement et le choix de ne pas soumettre

l'emphytéose au droit de vente, était de favoriser les agriculteurs et d'inciter à des cessions de droits emphytéotiques plutôt que des baux à ferme. Est-ce dire que seuls les agriculteurs peuvent encore profiter de ce taux réduits ?

Bien évidemment que non et pour cause : comme le reconnaît l'administration dans sa circulaire, lorsque le texte est clair il ne faut pas l'interpréter.

Tous les droits d'emphytéose sont soumis au taux de 2% et la volonté de maintenir ce système a été confirmé récemment lors de l'augmentation du taux de 0,2% à 2%.

À suivre



Muriel IGALSON

Jurisprudence Antigoon en matière fiscale : une avancée européenne

Il n'est plus rare, ces dernières années, que l'administration fiscale entende fonder, et ensuite soutenir, une imposition sur des éléments de preuve « irrégulièrement obtenus ».

Cette irrégularité n'est par ailleurs pas systématiquement imputable à l'administration fiscale elle-même, mais peut être le fait d'une autre autorité, belge ou étrangère, voire le fait d'un tiers privé.

Imaginons l'hypothèse suivante : un employé d'une entreprise étrangère a accès à des données confidentielles détenues par cette entreprise, qui concernent des tiers (pour les besoins de l'hypothèse, des contribuables belges). Cet employé dérobe ces données à l'entreprise qui l'emploie, et les révèle ensuite, gratuitement ou contre rémunération, à des autorités étrangères. Ces autorités étrangères communiquent ensuite, après exploitation (et donc manipulation) aux autorités belges lesdites données, le plus souvent par application d'une convention interétatique organisant l'échange d'informations. Les autorités bel-

ges utilisent, enfin, ces données reçues par elles, afin d'imposer des contribuables belges....

Dans la séquence des transferts, l'on identifie une certitude : à l'origine, l'employé obtient les données au moyen de la commission d'une infraction (au moins) ; l'on relève ensuite de nombreuses incertitudes : quelle est la nature exacte des données concernées ? quelle en est la réelle provenance ? quel est leur degré de fiabilité ? que sont-elles susceptibles de prouver ? quelle est l'implication des autorités étrangères, voire belges, dans l'opération de subtilisation par l'employé ? quelle est l'étendue et quels sont les effets de la manipulation effectuée par les autorités étrangères ? etc

Autant d'incertitudes qui, comparées avec l'obligation qui pèse sur l'administration fiscale d'apporter la preuve de sa créance sur le contribuable (donc de prouver les affirmations qu'elle soutient et invoque), ont conduit ces contribuables à contester l'admissibilité de tels éléments de preuve, obtenus illégalement ou irrégulièrement.

Face à ce grief, la Cour de cassation a tranché, par un arrêt récent du 22 mai 2015 validant, dans l'espèce concernée, l'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière par l'administration fiscale dans une procédure purement fiscale.

Une certaine doctrine dit de cet arrêt qu'il transpose, en matière fiscale, la jurisprudence dite *Antigoon* que le législateur belge a consacrée, mais dans le cadre de la procédure pénale uniquement, par une loi du 24 octobre 2013.

La Cour de cassation, après avoir constaté que la législation fiscale ne contient aucune disposition générale qui interdit l'usage de preuves obtenues irrégulièrement pour l'établissement d'une dette d'impôt, et s'il y a lieu, pour l'imposition d'un accroissement d'impôts ou d'une amende, estime que l'utilisation de telles preuves est « licite » dès lors qu'une telle utilisation ne contrevient ni au principe de bonne administration, ni au droit à un procès équitable, et qu'il n'existe pas de régime de sanctions spécifiques prévues par la loi.

Il n'y aurait dès lors pas, selon la Cour, une sanction « automatique » qui frapperait de nullité des poursuites en présence d'une preuve irrégulièrement recueillie.

La Cour n'a cependant pas supprimé, contrairement à ce qu'il en a été dit, le principe en vertu duquel les preuves ne peuvent être recueillies au bénéfice de moyens qui seraient illégaux ou déloyaux. Elle a « simplement » augmenté le pouvoir d'appréciation du juge face à ces preuves, et la détermination de leur caractère probant.

A suivre la Cour de cassation, une preuve ne pourrait ainsi être écartée d'office que lorsque :

- soit la preuve a été recueillie en violation d'une forme prescrite à peine de nullité ;
- soit l'obtention de cette preuve est entachée d'un vice de nature à lui ôter sa fiabilité (« *tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration* ») ;
- soit le vice constaté est de nature à compromettre le droit à un procès équitable.

Reprenant à son compte sa jurisprudence développée quelques années auparavant en matière pénale, la Cour a énoncé les sous-critères auxquels le juge fiscal peut avoir égard afin d'exercer son pouvoir d'appréciation.

En synthèse, le juge pourra avoir égard au caractère purement formel, ou non, de l'irrégularité invoquée, à l'incidence de l'irrégularité sur le droit ou la liberté protégés par la règle qui aura été violée, au caractère intentionnel, ou non, de l'irrégularité qui aura été commise par l'autorité, ainsi qu'à la circonstance que l'irrégularité est plus grave que l'infraction qu'elle prouve (imputable au contribuable).

Un récent arrêt *WebMind-Licences Kft* du 17 décembre 2015 de la Cour européenne de justice de

l'Union européenne a également eu à se prononcer sur cette question délicate de l'admissibilité en droit fiscal de preuves illégalement obtenues. La cour fut saisie d'une question préjudicielle d'un tribunal administratif hongrois, qui souhaitait savoir si la juridiction saisie d'un recours contre la décision de l'administration fiscale ayant procédé à un redressement fiscal, pouvait contrôler la légalité de l'obtention des preuves dans le cadre de la procédure pénale lorsque l'assujetti n'a pas pu en avoir connaissance dans cette procédure et n'a pas eu la faculté d'en contester la légalité devant une autre juridiction.

Les preuves qui posaient question en l'espèce consistaient en des interceptions téléphoniques et des courriers électroniques, qui avaient été réalisés sans autorisation judiciaire préalable.

La Cour a répondu à cette question en confirmant que rien n'empêchait l'administration fiscale, dans sa lutte contre la fraude à la TVA, d'utiliser, afin de fonder un redressement fiscal, des informations issues d'une enquête pénale en cours, dont l'assujetti n'aurait par hypothèse pas connaissance. La Cour ajoute toutefois que cette utilisation n'est admise que pour autant que ces informations respectent toutes les garanties prescrites par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne correspondant aux droits consacrés par

la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi, la Cour estime que la juridiction nationale *qui contrôle la légalité du redressement de TVA fondée sur de telles preuves doit vérifier, d'une part, si les moyens mis en place étaient des moyens d'investigation prévus par la loi et nécessaires dans le cadre de la procédure pénale et, d'autre part, si l'utilisation par l'administration fiscale des preuves obtenues par ces moyens était également autorisée par la loi et nécessaire.*

Cette juridiction pourra en outre vérifier si, conformément au principe général du respect des droits de la défense, l'assujetti a eu la

“

Peut-on considérer que par cet arrêt, la Cour de justice « recadre » la Cour de cassation ?

On peut le penser, puisque la Cour de justice considère que la preuve alléguée devra être écartée dans le cadre d'une procédure nationale lorsqu'elle aura été obtenue par l'administration fiscale d'une manière qui n'est pas prévue par la loi, et que son utilisation porte atteinte aux droits de la défense du contribuable, ou un autre droit garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

”

possibilité, dans le cadre de la procédure administrative, d'avoir accès à ces preuves et d'être entendu sur celles-ci. A défaut, il faut considérer qu'il y a violation des règles assurant la protection de la vie privée), ce qui implique que la juridiction doit écarter ces preuves et annuler la décision administrative qui ne serait fondée que sur celles-ci.

Il doit en être de même si le droit interne ne permet pas à la juridiction nationale de procéder à un tel contrôle, ou ne peut s'en assurer en se fondant sur un contrôle qui aurait déjà été exercé par une juridiction pénale dans le cadre d'une procédure contradictoire.

Peut-on considérer que par cet arrêt, la Cour de justice « recadre » la Cour de cassation ?

On peut le penser, puisque la Cour de justice considère que la preuve alléguée devra être écartée dans le cadre d'une procédure nationale lorsqu'elle aura été obtenue par l'administration fiscale d'une manière qui n'est pas prévue par la loi, et que son utilisation porte atteinte aux droits de la défense du contribuable, ou un autre droit garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. A aucun moment la Cour de Justice ne fait sien le critère de la « balance des intérêts » appliqué par la Cour de cassation... à tout le moins, ce fait est certain lorsque l'on touche à un droit fondamen-

tal garanti par le droit de l'Union européenne.

Cette « ré-interprétation » de la jurisprudence *Antigoon* en matière fiscale est-elle susceptible de s'appliquer dans les litiges opposant l'administration fiscale à un contribuable, dans tous les domaines du droit fiscal ? La réponse à cette question devrait être positive.



Mélanie DAUBE

Droit d'enregistrement : seules les parties ayant sciemment participé à la dissimulation du prix peuvent être déclarées solidairement redevables des droits éludés

L'article 203, alinéa 1er du Code des droits d'enregistrement en vigueur en Région wallonne prévoit qu'« *en cas de dissimulation au sujet du prix et des charges ou de la valeur conventionnelle, il est dû individuellement par chacune des parties contractantes une amende égale au droit éludé. Celui-ci est dû indivisiblement par toutes les parties* ».

Cet article vise d'une part, par l'amende prévue, à sanctionner le comportement consistant à présenter à l'enregistrement une déclaration qui mentionne un prix inférieur à celui convenu en réalité. Et d'autre part, à réparer le préjudice de l'Etat en assurant le paiement des droits éludés par la solidarité des débiteurs.

Il s'applique à toutes les parties à l'acte dès lors qu'une différence entre le prix convenu et le prix déclaré est constaté et ce, sans que l'administration ne doive dé-

montrer dans le chef de chacune d'elle, ni qu'elle a effectivement participé à la dissimulation, ni même qu'elle en avait connaissance.

Le Tribunal de première instance du Hainaut a été amené à s'interroger sur la compatibilité de cette disposition avec la Constitution.

Les faits soumis au Tribunal mettaient en cause deux couples qui avaient vendu chacun une parcelle de terrain faisant partie d'un même domaine à deux personnes qui en faisaient ensemble l'acquisition.

Dans le cadre d'un procès pénal, il était apparu que les acquéreurs avaient remis une somme importante « en noir » à l'un des quatre vendeurs. Ceci avait impliqué la condamnation au pénal des acquéreurs et de ce vendeur. En revanche, la participation des trois autres vendeurs avait été écartée. L'épouse du fraudeur s'était d'ailleurs portée partie civile et avait obtenu gain de cause.

Une contrainte pour dissimulation du prix fut, cependant, décernée par le bureau d'enregistrement à l'encontre de toutes les parties à l'acte, y compris donc les trois vendeurs qui n'avaient pas fait l'objet d'une condamnation pénale.

Ceux-ci se retrouvaient par conséquent solidairement redevables des droits éludés et individuellement débiteur d'une amende.

S'agissant de l'amende, le tribunal l'a annulée estimant, qu'étant de nature pénale, elle ne pouvait leur être infligée sans violer le principe de la personnalité des peines.

Ce raisonnement ne pouvait cependant pas être appliqué à la solidarité des droits éludés dans la mesure où celle-ci n'a pas un caractère répressif mais vise à faciliter la réparation du préjudice subi par l'Etat.

Le tribunal s'interrogea cependant sur la compatibilité de ce mécanisme de solidarité avec les articles 10 et 11 de la Constitution et décida de saisir la Cour constitutionnelle de cette question.

La Cour commença par constater que dans le texte original de l'article, la solidarité de débit des droits d'enregistrement était mise à charge des « contrevenants », terme qui impliquait la participation volontaire à l'infraction.

Depuis la codification du CDE, le texte n'opère cependant plus cette distinction et traite ainsi de manière identique des personnes se trouvant dans des situations très différentes : celles qui ont sciemment participé à la dissimulation et celles qui n'en avaient pas connaissance.

La Cour se référa ensuite à ses précédents arrêts dans lesquelles elle avait validé la solidarité imposée à toutes les personnes condamnées en tant que coauteurs ou complices d'une infraction au Code. Un

“

Le juge est tenu de remédier dans la mesure du possible à toute lacune de la loi dont la Cour constitutionnelle a constaté l'inconstitutionnalité, ou à celle qui résulte de ce qu'une disposition de la loi est jugée inconstitutionnelle.

Le juge du fond pourra donc décider de n'appliquer la solidarité du paiement des droits éludés qu'aux personnes pour lesquelles il sera démontré qu'elles ont effectivement participé à l'infraction.

Une intervention législative serait cependant souhaitable afin de rendre cette disposition conforme à la Constitution.

”

tel mécanisme de solidarité est prévu à l'article 73 sexies du Code de la TVA et 207quater du CIR.

Contrairement à ces dispositions, l'article 203, al.1er n'impose cependant pas que les débiteurs solidaires aient été reconnus coauteurs ou complices d'une infraction au CDE.

A nouveau, la Cour constata que la disposition traite ainsi, sans justification raisonnable et de manière identique, des personnes se trouvant dans une situation essentiellement différente et que « ce faisant, la disposition en cause a pour conséquence de sanctionner

une catégorie de personnes qui aura, par hypothèse, été victime du comportement frauduleux de l'autre catégorie de personnes, la disposition en cause la rendant solidaire d'une dette dont elle ne peut être exonérée, même si, en qualité de partie civile, elle a pu obtenir la reconnaissance du dommage qu'elle a subi du fait de la faute pénale établie. »

Elle conclut donc, à juste titre, à l'inconstitutionnalité de l'article 203 du CDE.

Cet arrêt de la Cour constitutionnelle n'entraînera pas de facto la non application de cet article dans tous les cas de figure.

En effet, le juge est tenu de remédier dans la mesure du possible à toute lacune de la loi dont la Cour constitutionnelle a constaté l'inconstitutionnalité, ou à celle qui résulte de ce qu'une disposition de la loi est jugée inconstitutionnelle.

Le juge du fond pourra donc décider de n'appliquer la solidarité du paiement des droits éludés qu'aux personnes pour lesquelles il sera démontré qu'elles ont effectivement participé à l'infraction.

Une intervention législative serait cependant souhaitable afin de rendre cette disposition conforme à la Constitution.



Pauline MAUFORT

La fairness tax non conforme au droit européen ?

Les conclusions de l'avocat général à la cour européenne de justice présentées le 17 novembre dernier considèrent que la fairness tax belge est incompatible avec la directive directive mère-filiale.

La fairness tax instaurée en 2013 s'applique lorsqu'une société qui distribue des dividendes a, au cours de la même période imposable, réduit effectivement son revenu imposable en procédant à la déduction de pertes ou à la déduction pour capital à risque.

En clair, le montant imposable à la fairness tax repose sur le montant des dividendes distribués qui dépassent le résultat imposable. Ce montant est multiplié, avant application du taux d'imposition, par un facteur dit de proportionnalité qui permet de déterminer dans quelle mesure le résultat a été réduit par l'application de la déduction des pertes et de la déduction pour capital à risques.

L'objet du litige est un recours formé par la filiale belge d'une société finlandaise devant la Cour constitutionnelle belge tendant à l'annulation des articles de la loi du 30 juillet 2013 par lesquels la fairness tax a été instaurée.

La Cour constitutionnelle ayant des doutes sur la compatibilité de la fair-

ness tax avec le droit européen, elle a posé à la Cour européenne plusieurs questions préjudicielles.

L'avocat général considère qu'il y a atteinte à la directive mère-filiale.

Le principe veut que ce soit l'État membre de la filiale qui dispose du droit d'imposer ses bénéfices.

Ce choix assure la neutralité fiscale des distributions de dividendes qui rentrent dans le champ d'application de la directive mère-filiale.

L'avocat général relève qu'il doit en aller de même pour les chaînes de participations, puisqu'il convient aussi d'éviter la double ou multiple imposition lorsqu'il y a distribution de dividendes à la société mère au travers d'une chaînes de sociétés filiales.

Il en découle que n'est pas compatible avec la directive mère-filiale une situation dans laquelle les bénéfices d'une société sont soumis, dans le chef d'une société qui se trouve à un niveau plus élevé dans la chaîne des participations, à une imposition d'un montant plus élevé que celui qu'autorise la directive.

La question préjudicielle vise la situation dans laquelle une société établie en Belgique reçoit elle-même des dividendes, comme maillon intermédiaire d'une chaîne de distribution de dividendes, et les redistribue ensuite à son tour. L'hypothèse étant que ces dividendes, dans la mesure où ils sont distribués plus tard que

“

Ces dividendes ne sont pas exonérés en Belgique, car ils sont repris dans la base imposable de la fairness tax en cas de redistribution sous la forme d'un dividende. L'avocat général estime donc que cette taxation est contraire à la directive mère-filiale.

Cette position est importante car cela signifie qu'une demande de dégrèvement pourra être introduite par les contribuables qui auront déjà subi la fairness tax, une fois que celle-ci aura, en toute vraisemblance, été invalidée par la Cour.

”

dans l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, seront soumis à une charge fiscale plus élevée que celle qu'autorise la directive mère-filiale.

La directive autorise les États membres à prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.

Le législateur belge a en effet adopté un régime selon lequel la déduction des dividendes sur le bénéfice de la société mère est permise à concurrence de 95 %, lorsqu'il est satisfait aux conditions prévues par la loi. Les 5 % restant sont donc soumis à l'impôt sur les revenus des sociétés.

Les dividendes perçus peuvent toutefois faire l'objet d'une imposition supplémentaire en cas de redistribu-

tion de ces dividendes, dans la mesure où le point de départ du calcul de la base d'imposition de la fairness tax est le dividende brut distribué dans une période d'imposition donnée. Il n'est fait aucune distinction selon que ladite base imposable couvre ou non des dividendes que la société qui les distribue a elle-même perçus.

Ces dividendes ne sont donc pas exonérés en Belgique, car ils sont repris dans la base imposable de la fairness tax en cas de redistribution sous la forme d'un dividende. L'avocat général estime donc que cette taxation est contraire à la directive mère-filiale.

Cette position est importante car cela signifie qu'une demande de dégrèvement pourra être introduite par les contribuables qui auront déjà subi la fairness tax, une fois que celle-ci aura, en toute vraisemblance, été invalidée par la Cour.



Pascale HAUTFENNE

« DLUquater » : régularisation bientôt possible aux droits de succession en Flandre et en Wallonie

Nous l'avons déjà précisé, la régularisation de droits de succession élués ne peut se faire auprès du Point de Contact Régularisations.

La loi du 21.07.2016, instaurant la nouvelle procédure de « DLUquater », précise en son article 18, 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 concrètement entre les autorités fédérales et les autorités régionales. A ce stade donc, il n'est pas permis de procéder à une régularisation de droits de succession non prescrits.

Depuis l'adoption de la loi du 21.07.2016, les Régions ont étudié la possibilité d'adopter leur propre système de régularisation fiscale, afin de permettre la régularisation des impôts qui relèvent de leur compétence, dont font partie les droits de succession.

La Région Flamande est la Région qui est le plus avancée dans le processus législatif, plus exactement décrétal, et devrait ouvrir la procédure aux contribuables repentants dès le début de l'année 2017. La procédure sera temporaire et unique.

Le projet, qui a été dévoilé, prévoit la régularisation possible des droits de succession, qu'ils soient « prescrits » ou non. Pour rappel, le délai de prescription est actuellement de 10 ans, 4 mois (auparavant 5 mois) et 1 jour si le défunt est décédé en Belgique.

Le déclarant qui souhaite introduire une telle procédure ne devra pas avoir fait l'objet d'une procédure en justice. Seules les déclarations spontanées seront prises en considération.

Le déclarant devra introduire sa demande avant le 31.12.2020, et accepter le paiement d'un prélèvement forfaitaire de 35% en ligne directe, 70% dans les autres cas, sur les capitaux pour lesquels les droits de succession ne sont pas prescrits. Les capitaux successoraux fiscalement prescrits feront l'objet d'un prélèvement forfaitaire de 37%, en 2017, augmenté de 1% par année pour at-

teindre 40% en 2020. Il bénéficiera de l'immunité pénale à concurrence des sommes régularisées.

La procédure sera limitée à des sommes sur lesquelles seuls des impôts flamands n'ont pas été versés. Pour les impôts « mixtes », un accord de coopération avec le gouvernement fédéral et les Régions est encore nécessaire. Les négociations à ce sujet sont déjà en cours mais non encore abouties.

La Région wallonne a également annoncé le lancement prochain d'une procédure de régularisation au bénéfice des contribuables repentants. La mesure annoncée, mais pas encore dévoilée, ne sera pas permanente. Elle visera essentiellement les droits de succession, mais sans doute également, comme en Flandre, les droits d'enregistrement (dont les droits de donation, le droit de vente lorsque par exemple la valeur vénale d'un immeuble aura été

sous-évaluée, etc). Les taux qui seront appliqués ne sont pas connus à ce jour, et doivent encore être arrêtés.

Dans le cadre des déclarations autour de cette régularisation future, le ministre compétent a précisé qu'il restait opposé à ce que la mesure de régularisation fédérale permette indirectement la régularisation de droits de succession fiscalement prescrits ou non sous la forme de « capitaux fiscalement prescrits » ou de « revenus d'origine indéterminée », et que des « garde-fous » soient mis en place. L'on imagine que la négociation d'un accord de coopération n'aboutira pas sans soulever des difficultés sur le sujet.

Pour la Région de Bruxelles-Capitale, toujours rien en vue !



Jonathan CHAZKAL

“

Depuis l'adoption de la loi du 21.07.2016, les Régions ont étudié la possibilité d'adopter leur propre système de régularisation fiscale, afin de permettre la régularisation des impôts qui relèvent de leur compétence, dont font partie les droits de succession.

”

Sous-traiter des prestations à une société liée luxembourgeoise, pas à n'importe quelles conditions

Compte tenu du taux élevé (par rapport à la moyenne européenne) de l'impôt belge des sociétés, la tentation est parfois grande pour une société disposant d'une société liée dans un Etat à fiscalité plus favorable de déplacer sa base imposable vers cette dernière.

C'est ainsi que de nombreux contribuables se sont laissé tenter par la création d'une société de management à l'étranger (et notamment au Luxembourg) ou recourent régulièrement à des contrats de sous-traitance conclus avec de telles sociétés liées.

Les conventions préventives de la double imposition limitent souvent ce déplacement organisé de la base imposable vers un Etat à fiscalité plus favorable.

C'est notamment le cas des rémunérations versées aux sociétés de management qui assument la gestion journalière d'une société belge. Les règles distributives du pouvoir d'imposition sont, en effet, dans ce cas, clairement déterminées par les CPDI.

En outre, pour être fiscalement efficaces, ces transferts doivent

être justifiés, dans les faits, par des prestations effectives et réellement exercées par la société étrangère.

C'est ce que vient de rappeler la Cour d'appel de Mons à l'occasion d'un arrêt du 10 juin 2016.

Dans l'affaire soumise à la Cour, une société belge, active dans le secteur de l'électricité industrielle, de l'électronique et de l'automatisation, sous-traitait toute une série de prestations à ses sociétés sœurs luxembourgeoises.

En se basant sur de nombreuses constatations, la Cour a considéré que les prestations sous-traitées ne sont matériellement pas effectuées par les sociétés luxembourgeoises.

La Cour a notamment eu égard au fait que les sociétés luxembourgeoises ne disposent pas d'un local suffisamment grand ou d'un entrepôt pour entreposer du matériel et des fournitures, leurs activités sont très réduites, leur administration se fait presque exclusivement au départ de la Belgique, les travailleurs employés par les sociétés sont majoritairement originaire de Charleroi, les chantiers sont situés en Belgique, les travailleurs aperçus sur ces chantiers sont ceux des sociétés belges ...

La Cour conclut ainsi à l'absence de déductibilité des factures de

“

On ne peut que conseiller aux contribuables qui souhaiteraient organiser une construction fiscale transnationale de s'entourer de professionnels qui planifieront avec eux de manière légale et efficace l'organisation de leur groupe, et de ne recourir à une société étrangère que si celle-ci a une substance suffisante et des activités justifiant les bénéfices comptables qu'elle réalise.

”

sous-traitance (pour un montant de 540.413 € pour le seul exercice d'imposition 2009).

L'exemple de ces sociétés est caractéristique d'une organisation fiscale transnationale inefficace.

Outre, la réalité des prestations effectuées, c'est aussi la réalité du siège social au Luxembourg de ces sociétés qui pose, à notre avis, question dans certains cas.

Les conséquences fiscales liées à la destruction de tels montages par l'administration fiscale sont souvent désastreuses pour les sociétés concernées.

On ne peut donc que conseiller aux contribuables qui souhaiteraient organiser une construc-

tion fiscale transnationale de s'entourer de professionnels qui planifieront avec eux de manière légale et efficace l'organisation de leur groupe, et de ne recourir à une société étrangère que si celle-ci a une substance suffisante et des activités justifiant les bénéfices comptables qu'elle réalise.



Pauline MAUFORT

Plus-values « internes » : les contrôles sont lancés !

Nous avons déjà commenté, à plusieurs reprises, l'évolution de la jurisprudence administrative et judiciaire belge en matière de plus-value de cession dite « interne ».

Pour rappel, l'on parle d'une telle cession dite « interne », lorsque le contribuable cède, ou apporte, les actions d'une société « opérationnelle » qu'il contrôle à une société « holding », belge ou étrangère (le plus souvent, une société luxembourgeoise), qu'il contrôle également.

L'opération prend place à la valeur « de marché » (valeur vénale) des actions apportées ou cédées, soit approximativement la valeur de constitution ou d'acquisition des actions de la société opérationnelle, augmentée des réserves accumulées par la société en cours de vie sociale. Ces réserves, accumulées dans la société opérationnelles devenue filiale, « remontent » ensuite dans la société holding, sous la forme d'un dividende distribué.

Dans la mesure où ces dividendes peuvent bénéficier, à la source, d'une exonération du précompte mobilier (régime « Mère-Filiale »), et à la sortie, de la déduction « RDT » (holding de droit belge) ou du « privilège d'affiliation » (holding luxembourgeois), cette « remontée » n'engendre que peu (régime belge)

voire pas (régime luxembourgeois) d'impôt.

Si l'opération prend place par la voie d'une cession à la holding, le contribuable cessionnaire dégage immédiatement, ou à terme, mais directement, des liquidités (et bénéficie de ce fait de l'attribution des réserves de la société opérationnelle) par le paiement du prix de vente des actions. Lorsque l'opération prend place par le biais d'un apport, il lui faudra réduire le capital de la holding pour profiter des mêmes liquidités.

En droit belge, cette réduction de capital devrait s'imputer sur du « capital réellement libéré » à concurrence de la valeur d'apport ou de cession des actions de la société opérationnelle (valeur de marché), et être en conséquence exonérée d'impôt. En droit luxembourgeois cependant, une telle réduction de capital, si elle s'effectue en présence de réserves dans la société holding, est imposable au titre de dividende, ce qui implique la perception d'une retenue à la source de 15%, et une imposition sur le dividende net dans l'Etat de la résidence, au taux actuel de 27% (30% dans le futur).

Dans les 2 hypothèses, l'opération profite évidemment au patrimoine privé du contribuable actionnaire, mais tel n'est pas obligatoirement, ou uniquement, la motivation de sa mise en place (l'on peut penser en effet à l'actionnaire de contrôle d'une société qui souhaite organiser sa succession au profit d'enfants ne s'entendant pas, ou organiser le passage à la

génération future sans se retirer immédiatement des affaires, etc).

Evidemment, l'opération n'a d'intérêt que si elle n'implique pas, outre les effets de sa mise en place, et la multiplication des structures qu'elle induit, une taxation immédiate des réserves accumulées de la société opérationnelle, sous la forme d'une « plus-value » de cession ou d'apport, dans le chef de l'actionnaire.

L'on sait que les plus-values sur actions qui s'inscrivent dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé sont en principe exonérées, par l'effet de l'article 90,1°, CIR92. Depuis l'insertion dans le CIR 92 de l'article 90,9°, les plus-values sur actions ou parts qui sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, sont imposables au titre de revenus divers (33%), sauf, à nouveau, si elles sont relatives à des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé.

La question est donc de déterminer si ce type de plus-value, liée à une cession « interne », relève ou non de la gestion normale d'un patrimoine privé. A cette question, l'administration fiscale répond par la négative depuis de nombreuses années, considérant que l'opération est par nature, « spéculative », et donc taxable. Cette position administrative a déjà conduit, en 2009, le législateur à modifier l'article 90, CIR92, précisément en y insérant le paragraphe 9° précité, en vue de permettre l'imposition des plus-values de cession « interne ».

Initiative imparfaite cependant, puisqu'à plusieurs reprises, et pour la dernière fois en novembre 2013, le Service des décisions anticipées, de l'administration fiscale, invité à examiner de telles opérations, en a validé le caractère non taxable, même après l'insertion dans le CIR92 de l'article 90,9°, sous la condition toutefois que l'opération prenne place sous la forme « apport », que celui-ci soit inspiré (notamment) par des motifs « non fiscaux », et qu'une période de « stand still » de 3 ans soit respectée par les parties à compter de l'apport initial (absence de modification de la politique de distribution de dividendes par la société opérationnelle, absence de modification de la politique des management fees dans le chef de la société opérationnelle et absence de réduction de capital

dans le chef des sociétés impliquées). Cette position fut par ailleurs initiée par le ministre des Finances lui-même, dès 2005.

A noter cependant que dans son dernier avis du 28 novembre 2013, le Service des décisions anticipées a précisé qu'une décision anticipée positive (sur la question de l'exonération de l'apport) ne peut être considérée comme validant a priori le caractère exonéré de l'opération future de réduction de capital.

Le gouvernement entend à présent empêcher ce qu'il nomme être une « technique d'évitement », et a annoncé, en octobre 2016, qu'il entreprend d'organiser cette lutte en 2 étapes, dont la première est dans les faits déjà mise en œuvre.

“

Dès 2016, l'administration fiscale procédera à une « action de contrôle ciblée » visant les opérations de cession « interne » mises en place avant le 1er janvier 2017, avec pour fondement la disposition générale « anti-abus » contenue sous l'article 344, § 1, CIR92.

L'on peut déjà objecter à une telle initiative que l'opération de « cession interne » ne peut en aucun cas être de facto considérée comme étant en soit abusive. Elle ne pourrait l'être que si elle est inspirée par des motifs purement fiscaux. Un examen de chaque cas d'espèce s'impose et les circonstances concrètes de mise en place de l'opération, ainsi que sa motivation intrinsèque, devront être invoquées afin de faire échec à une volonté taxatrice généralisée dont l'administration fiscale ferait preuve.

”

Dès 2016, l'administration fiscale procédera à une « action de contrôle ciblée » visant les opérations de cession « interne » mises en place avant le 1er janvier 2017, avec pour fondement la disposition générale « anti-abus » contenue sous l'article 344, § 1, CIR92.

L'on peut déjà objecter à une telle initiative que l'opération de « cession interne » ne peut en aucun cas être de facto considérée comme étant en soit abusive. Elle ne pourrait l'être que si elle est inspirée par des motifs purement fiscaux. Un examen de chaque cas d'espèce s'impose et les circonstances concrètes de mise en place de l'opération, ainsi que sa motivation intrinsèque, devront être invoquées afin de faire échec à une volonté taxatrice généralisée dont l'administration fiscale ferait preuve.

Ensuite, dès 2017, une nouvelle disposition « anti-abus » sera intégrée dans le CIR92, et devrait préciser que les actions ou parts apportées dans une société holding ne seront plus considérées comme constituant du « capital réellement libéré », sauf à concurrence de la valeur d'acquisition que ces actions ou parts (objet de l'apport) avaient dans le chef de l'auteur de l'apport. Il y aurait ainsi, sur le plan fiscal, neutralité de l'apport, à l'instar de ce qu'il se passe dans le cadre d'opérations de restructuration immunisées... La partie de la valeur d'apport qui excédera cette valeur d'acquisition « originelle » sera considérée comme une « réserve taxée » et sa distribution, à l'occasion d'une réduction capital ou d'une liquidation de la société holding, sera assimilée à un dividende, et devra faire l'objet de la retenue à la source du précompte mobilier (au taux supposé

de 30%, puisque la mesure nouvelle devrait ne viser que les apports effectués à compter du 1er janvier 2017).

Ici également, l'on peut douter de l'efficacité d'une telle mesure. A la fois sur le plan juridique, parce qu'elle induirait une discrimination critiquable, à de nombreux égards, entre des opérateurs économiques placés dans les mêmes circonstances mais qui choisiraient de se structurer différemment. Sur le plan économique ensuite, parce qu'il semble évident que le législateur ne pourra créer une telle assimilation (d'une partie de l'apport à des réserves taxables) que dans le chef d'une société holding belge...

La mesure concrète est attendue.



Mélanie DAUBE

Nouvelles confirmations positives du service des décisions anticipées en matière d'assurance-vie en cosouscription, et droits de succession

Conclure un contrat d'assurance-vie de type Branche 23 n'est pas uniquement un placement intéressant générant, dans certains cas, des revenus mobiliers non taxés à l'impôt des personnes physiques ; il s'agit également d'un outil performant de planification patrimoniale, notamment entre conjoints, mariés ou non.

Ce type de contrat peut en effet soutenir une planification patrimoniale entre deux ou plusieurs personnes, conduisant à remplacer le tarif des droits de succession applicable en principe entre celles-ci, par une taxe unique de 2 % due à l'entrée, tout en garantissant au survivant l'exclusivité de la disposition des fonds, sa vie durant, et ce même en présence d'autres héritiers.

Le Service des décisions anticipées, qui se prononce sur des dossiers qui lui sont soumis par les contribuables souhaitant obtenir l'avis préalable de l'administration, au sujet d'une opération qu'ils

projetent, s'est déjà prononcé à de très nombreuses reprises en faveur de l'absence d'application de droits de succession à ce type de structuration de patrimoine ne constituant pas des stipulations pour autrui taxables, et ce depuis plusieurs années.

Bien entendu, il faut, pour que l'optimisation soit efficace, que les contrats prévoient un certain nombre de dispositions indispensables : il doit s'agir d'un contrat « *vie entière* », c'est-à-dire qui n'est liquidé qu'au jour du décès du dernier assuré ; il faut que les personnes qui souhaitent l'une l'autre s'avantager, soient tou-

tes désignées comme assurées ; enfin, il faut que soit conclue entre les souscripteurs une clause d'accroissement des droits sur le contrat d'assurance, en cas de prédécès de l'un d'eux. Certaines structurations de patrimoine permettent également d'effectuer une opération de ce type via la conclusion de deux ou plusieurs contrats distincts.

Enfin, les bénéficiaires décès doivent nécessairement être des personnes, certes laissées au choix des souscripteurs, mais qui ne peuvent comprendre les assurés eux-mêmes.

Chaque souscripteur peut alors, de son vivant, exercer les droits qui lui sont conférés par la loi du 4 avril 2014 sur le contrat d'assurance, en particulier le droit au rachat (qui sera exonéré d'impôts directs, même si le patrimoine investi s'est accru entre-temps suite à la perception de revenus mobiliers). Ce que les souscripteurs ont apporté dans le contrat, peut donc être repris à tout moment sans taxation par ceux-ci, même après le décès de l'un d'eux.

Ce droit appartient conjointement aux différents souscripteurs si le contrat souscrit est unique,

“ *Les 5 et 12 juillet 2016, le SDA a rendu quatre nouvelles décisions à ce propos, qui toutes confirment le caractère non taxable de ces capitaux d'assurance au moment du premier décès (notons toutefois que l'autorité administrative compétente pour la Région flamande n'est pour l'instant pas du même avis que le SDA Fédéral ; mais la jurisprudence administrative positive du SDA compétent pour les Régions bruxelloise et wallonne est quant à elle tout à fait constante).*

Le SDA impose cependant dorénavant une condition (qui n'est bien évidemment pas contenue dans la loi), pour le maintien de cette exonération puisqu'il précise que si le contrat devait être dissout volontairement par le conjoint survivant, après le premier décès, par la voie d'un rachat total, cela pourrait être considéré comme une opération abusive, que l'administration pourrait dès lors considérer, non pas comme une fraude fiscale, mais comme une opération taxable. Ceci, sauf dans la mesure où le conjoint survivant pourrait justifier de motifs autres que fiscaux. Or, dans la toute grande majorité des cas, de tels motifs seront parfaitement justifiables, l'un des objectifs de ce type de contrat étant d'assurer la protection (civile) du conjoint survivant, ainsi que des moyens d'existence suffisants.

et passe au(x) souscripteur(s) survivant(s), lorsque la part de l'assuré prédécédé vient accroître celle des survivants.

Comme la prestation d'assurance n'est exigible qu'au moment du dernier décès, le ou les premier(s) décès ne donne(nt) lieu à aucune prestation (c'est-à-dire aucun versement de capital) de la part de l'assureur, et il n'y a donc, avant le dernier décès, aucune attribution taxable en vertu du Code des droits de succession au titre de stipulation pour autrui.

Les 5 et 12 juillet 2016, le SDA a rendu quatre nouvelles décisions à ce propos, qui toutes confirment le caractère non taxable de ces capitaux d'assurance au moment du premier décès (notons toutefois que l'autorité administrative compétente pour la Région flamande n'est pour l'instant pas du même avis que le SDA Fédéral ; mais la jurisprudence administrative positive du SDA compétent pour les Régions bruxelloise et wallonne est quant à elle tout à fait constante).

Le SDA impose cependant dorénavant une condition (qui n'est bien évidemment pas contenue dans la loi), pour le maintien de cette exonération puisqu'il précise que si le contrat devait être dissout volontairement par le conjoint survivant, après le premier décès, par la voie d'un rachat total, cela pourrait être considéré comme une opération abusive,

que l'administration pourrait dès lors considérer, non pas comme une fraude fiscale, mais comme une opération taxable. Ceci, sauf dans la mesure où le conjoint survivant pourrait justifier de motifs autres que fiscaux. Or, dans la toute grande majorité des cas, de tels motifs seront parfaitement justifiables, l'un des objectifs de ce type de contrat étant d'assurer la protection (civile) du conjoint survivant, ainsi que des moyens d'existence suffisants.

En réalité, cette « condition » qui semble être prévue par le Service des décisions anticipées, ne fait donc que renforcer l'acceptation de ce type de structuration efficace de patrimoine, que le SDA a déjà affirmée à de nombreuses reprises par le passé.



Séverine SEGIER

« DLUquater » : publication des FAQ sur le site du SPF FINANCES

Le SPF a publié sur son site des FAQ visant à assurer une meilleure compréhension, et une mise en application aisée, de la procédure introduite par la loi du 21.07.2016, entrée en vigueur à la date du 01.08.2016. Ces FAQ comportent 48 questions. Les précisions qui suscitent le plus d'intérêt sont contenues sous les numéros 34 et 35 des FAQ, en lien avec les « capitaux fiscalement prescrits ».

La question 34 vise à déterminer si « Les capitaux fiscalement prescrits » doivent ou non être régularisés ? Dans sa réponse, l'administration se limite à rappeler le texte de la loi (« DLUquater »), qui, pour rappel, précise que le *déclarant doit démontrer dans sa déclaration, au moyen d'une preuve écrite, que les revenus, les sommes, les opérations T.V.A. et les capitaux fiscalement prescrits, ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire, à défaut de quoi ceux-ci doivent être régularisés*» (article 11 de la loi).

La question 35 complète la précédente, en ce qu'elle vise à déterminer comment le Point de Contact Régularisations va traiter une demande dans laquelle le déclarant donnerait des informati-

“

Une seule conclusion s'impose, soit d'inciter tout contribuable qui souhaiterait recourir à la procédure de régularisation d'examiner, avec son conseil, sa situation factuelle, et d'évaluer l'ampleur que doit prendre la procédure à mettre en place, et les conséquences de celle-ci... S'il choisit de la mettre en place, il lui faudra prouver que les « capitaux fiscalement prescrits » qu'il possède ont été taxés, ou n'ont jamais été taxables. A défaut, il devra les régulariser. Le tarif d'une telle régularisation est évidemment lourd (36% en 2016, 37% en 2017...). On peut cependant trouver dans cette « sanction » un avantage pour le déclarant qui envisage de rapatrier son capital en Belgique en vue de l'utiliser, puisque sauf exception, il bénéficiera alors de l'immunité pénale, et ne sera plus susceptible de faire l'objet de poursuites au regard de la législation « anti-blanchiment »....

”

ons uniquement sur les revenus fiscalement non prescrits (par exemple, des revenus mobiliers) mais n'indiquerait rien sur les « capitaux fiscalement prescrits » qu'il ne régulariserait pas par ailleurs.

L'administration est ici est très claire quant à ses intentions, puisqu'elle indique que dans un tel cas, elle demandera au déclarant de démontrer, au moyen d'une preuve écrite, que les « capitaux fiscalement prescrits » ont été soumis par le passé à leur régime fiscal ordinaire (caractère non taxable ou taxé). Si le déclarant n'apporte pas cette preuve et s'il n'est pas disposé à étendre sa régularisation en y incluant les capitaux fiscalement prescrits, le prélèvement sera calculé capital fiscalement prescrit inclus.

Cette précision confirme le caractère contraignant de

la régularisation des « capitaux fiscalement prescrits », à moins que la preuve de leur caractère non taxable ou déjà taxé soit rapportée, mais « sous réserve des alinéas 3 et 4 » de la loi du 21.07.2016 (voir ci-dessous). Ces capitaux devront être soumis au prélèvement de 36% (en 2016 ; 37% en 2017, 38% en 2018, 39% en 2019 et 40% à partir de 2020). L'obligation de déclaration des « capitaux fiscalement prescrits » fut par ailleurs confirmée par le ministre des Finances, lors d'une déclaration à la Chambre, en date du 27 octobre 2016.

Le déclarant, contrarié par le prélèvement « d'office » pratiqué par le Point de Contact Régularisations, pourra introduire un recours juridictionnel contre le calcul et le prélèvement « proposés » par l'administration, en soumettant ce litige au tribunal de première instance dont il relève.

Ce recours juridictionnel devra être exercé avant de procéder au paiement et d'obtenir l'attestation émanant du Point de Contact Régularisations.

Cette nouveauté est présentée comme une « concession » accordée au contribuable. Il ne s'agit en réalité que d'une application d'un arrêt de la Cour constitutionnelle du 19 septembre 2014. Un tel arrêt s'impose à tous, soit également à l'administration fiscale.

Le texte des FAQ reste cependant muet quant au caractère exécutoire de la demande de paiement du prélèvement notifiée par le Point de Contact Régularisations. Entre le moment où le prélèvement est établi et réclaté au déclarant, et le moment où ce prélèvement est confirmé ou infirmé par le tribunal saisi, le Point de Contact Régularisations peut-il exercer un pouvoir de recouvrement, ou met-

tre en place des mesures de conservation, sur les biens du contribuable ? Rien n'est dit sur le sujet et l'incertitude règne.

L'on sait que l'arriéré judiciaire est tel en Belgique qu'il faut souvent entre 5 et 10 ans pour qu'un litige fiscal soit tranché définitivement. L'on peut imaginer que le déclarant contrarié n'obtiendra pas rapidement une décision tranchant son litige avec le Point de Contact Régularisations. Aussi, la question de l'étendue des pouvoirs de l'administration fiscale n'est pas qu'une question théorique puisque l'on sait que face à un impôt établi, mais contesté, elle est en droit de faire consigner le prix de vente d'un bien immobilier, voire de bloquer la liquidation d'une succession...

Les « capitaux fiscalement prescrits » doivent être régularisés. C'est un fait. Encore faut-il s'entendre sur ce que recouvre cette notion.

Sous la réponse à la question 21, l'administration précise que l'on entend par tels capitaux les capitaux à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer, au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation, de pouvoir de perception dans le chef de celui au nom de qui la déclaration-régularisation est introduite, suite à l'expiration des délais ordinaires ou extraordinaires applicables en matière fiscale.

Il est intéressant à cet égard de constater que l'administration fait ici expressément référence au délai extraordinaire d'imposition en vertu duquel l'impôt peut encore être établi, même après l'expiration des délais ordinaires, le cas échéant étendus, par exemple lorsqu'un contrôle ou une enquête fait apparaître que le contribuable a contrevenu aux dispositions des codes fiscaux au cours d'une des 5 années qui précède celle de la constatation de l'infraction.

L'on sait que cet article est généralement utilisé par l'administration fiscale, dans des dossiers fiscaux qui font l'objet d'un volet répressif, afin de « récupérer » le droit d'imposer des revenus dans le chef d'un contribuable, même au-delà de la période de référence de 7 ans.

Doit-on en induire que le contribuable doit se faire le juge de sa propre situation, envisager l'hypothèse où il pourrait, voire aurait pu, faire l'objet de poursuites pénales, et faire par lui-même « remonter » la date de survenance de la prescription des « capitaux » à une période antérieure au délai ordinaire étendu de 7 ans ? Rien n'est précisé à ce sujet...

Précisons encore que la réponse à la question 22, identifie parmi les annexes obligatoires au volet fiscal de la régularisation le « schéma de fraude », qui vise à informer succinctement du schéma de

fraude mis en place par le contribuable, et l'« explication succincte » de ce schéma de fraude, qui doit informer quant à l'ampleur et l'origine des revenus, et capitaux régularisés, de la période pendant laquelle ceux-ci sont apparus, et des comptes financiers utilisés pour les montants régularisés...

Mettons ensuite cette obligation en parallèle avec le texte de la loi « DLUquater » qui semble préciser que si le déclarant souhaite subir la taxation sur le capital fiscalement prescrit, il ne le pourrait (alors que la loi l'y oblige) qu'après avoir démontré, 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).

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 constater, à nouveau, que les FAQ n'apportent aucune solution à cette contradiction du texte légal ...

Une seule conclusion s'impose, soit d'inciter tout contribuable qui souhaiterait recourir à la procédure de régularisation d'examiner,

avec son conseil, sa situation factuelle, et d'évaluer l'ampleur que doit prendre la procédure à mettre en place, et les conséquences de celle-ci... S'il choisit de la mettre en place, il lui faudra prouver que les « capitaux fiscalement prescrits » qu'il possède ont été taxés, ou n'ont jamais été taxables. A défaut, il devra les régulariser. Le tarif d'une telle régularisation est évidemment lourd (36% en 2016, 37% en 2017...). L'on peut cependant trouver dans cette « sanction » un avantage pour le déclarant qui envisage de rapatrier son capital en Belgique en vue de l'utiliser, puisque sauf exception, il bénéficiera alors de l'immunité pénale, et ne sera plus susceptible de faire l'objet de poursuites au regard de la législation « anti-blanchiment »....



Jonathan CHAZKAL

Assurer le risque de droits de succession après donation

En matière de donations mobilières, le don manuel d'un bien meuble ou d'une somme d'argent ainsi que la donation par virement bancaire ne sont pas obligatoirement enregistrables. Il est donc parfaitement légal de faire une donation en s'abstenant de la présenter à l'enregistrement et en s'abstenant, par conséquent, de payer le droit de donation.

Pour prévenir cette perte de matière imposable, le législateur a édicté une règle particulière, inscrite à l'article 7 du Code des droits de succession, selon laquelle les biens dont « *le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois ans précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations* ».

Par conséquent, en cas de décès du donateur dans les trois ans de la donation mobilière non enregistrée, les biens donnés seront réintégrés dans la masse successorale et soumis aux droits de succession.

Il existe donc un risque fiscal non négligeable lié au décès du donateur. Ce risque peut néan-

moins être neutralisé de deux manières :

1. En présentant la donation à l'enregistrement

La donation sera soumise à un droit d'enregistrement dont le taux est indépendant de la valeur du bien donné mais varie uniquement en fonction du degré de parenté existant entre le donateur et le donataire (droits compris entre 3,3 et 7,7% en Région wallonne contre 3 à 7% en Région flamande et de Bruxelles-Capitale).

Dès lors que le taux des droits d'enregistrement des donations est moins élevés que ceux des droits de succession (taux progressifs par tranches et dont le tarif dépend du lien de parenté), cette technique permet, sur le plan fiscal, d'alléger la charge d'impôt qui frappe la transmission d'un patrimoine à cause de mort.

2. En souscrivant une assurance décès

Il est possible de s'assurer pour le paiement des droits de succession qui devraient être payés en cas de décès prématuré du donateur pendant la période d'incertitude de trois ans. Dans ce cas, l'assurance garantit au preneur d'assurance le paiement du capital indiqué dans les conditions, lui permettant ainsi de payer les droits de succession qui lui seront réclamés par le fisc.

Lorsque la prime d'assurance est inférieure aux droits de donations (ce qui est en principe le cas,

“

En cas de décès du donateur dans les trois ans de la donation mobilière non enregistrée, les biens donnés seront réintégrés dans la masse successorale et soumis aux droits de succession.

Il existe donc un risque fiscal non négligeable lié au décès du donateur. Ce risque peut néanmoins être neutralisé de deux manières.

Effet pervers des caisses enregistreuses : fin des forfaits TVA dans le secteur de l'HORECA

Afin de simplifier les formalités administratives et le coût de celle-ci pour les petites entreprises qui vendent principalement à des particuliers, la législation européenne permet (notamment) à la Belgique de prévoir un système de forfait en matière de T.V.A. La législation belge prévoit ainsi trois espèces de forfait : les forfaits généraux (par secteur d'activité du commerce de détail), les forfaits spéciaux (lorsqu'un sous-secteur est suffisamment différent du reste) et les forfaits individuels (établis à la demande des intéressés disposant de conditions spécifiques – assez rare en pratique).

Ce régime de forfait permet de simplifier la tenue de la comptabilité des petites entreprises, tout en leur permettant de déduire la T.V.A. payée en amont (contrairement au système de franchise de la T.V.A. applicable dans certaines conditions pour ceux qui réalisent un chiffre d'affaire annuel inférieur à 25.000 €). De manière générale, les assujettis qui souhaitent bénéficier du forfait doivent tenir une comptabilité dont le degré de précision et de détail dépend du type d'activité. Lorsque, lors d'un

contrôle, l'administration constate l'absence de tenue des documents nécessaires, elle n'est pas liée par le forfait normalement applicable.

Dans le secteur de l'HORECA, certains commerçants doivent depuis peu utiliser le Système de la caisse enregistreuse. Ceci concerne, d'une part, les exploitants d'établissements dans lesquels des repas sont consommés et, d'autre part, les traiteurs qui effectuent régulièrement des services de restauration. Ceci n'est toutefois valable que pour les exploitants dont le chiffre d'affaires annuel pour ce type de service dépasse 25.000€

L'administration vient (de décider de supprimer le régime du forfait T.V.A. pour les exploitants qui sont tenus de délivrer un ticket de caisse issu d'un système de caisse enregistreuse. La possibilité de bénéficier du régime forfaitaire est également supprimée concernant les exploitants qui décident volontairement d'utiliser le système de caisse enregistreuse alors qu'il n'y sont pas légalement tenus.

A partir du 1er janvier 2017, les glaciers, les exploitants de friterie, les cafés et petits cafés, les bouchers et charcutiers, les boulangers et boulangers-pâtisseries ne pourront ainsi plus appliquer le régime forfaitaire à la T.V.A. (sauf lorsque leur activité est limitée à une livraison de nourriture ou s'ils réalisent un chiffre d'affaire inférieur à 25.000 €).

sans quoi la souscription à une assurance décès n'aurait pas de sens), il est financièrement parlant plus intéressant d'opter pour l'assurance décès que de payer les droits de donation.

Il conviendra néanmoins d'être attentif au fait que l'article 8 du C.succ. soumet aux droits de succession les sommes recueillies au décès du défunt en vertu d'une assurance sur la vie. Cette technique n'est donc fiscalement optimale que si le preneur d'assurance est le donataire. Dans ce cas, le capital versé par l'assurance au bénéficiaire (en l'espèce, également le donataire) en cas de décès de l'assuré (le donateur) n'entrera pas dans la masse successorale et ne sera pas soumis aux droits de succession.



Chloé BINNEMANS

“

L'administration vient (de décider de supprimer le régime du forfait T.V.A. pour les exploitants qui sont tenus de délivrer un ticket de caisse issu d'un système de caisse enregistreuse. La possibilité de bénéficier du régime forfaitaire est également supprimée concernant les exploitants qui décident volontairement d'utiliser le système de caisse enregistreuse alors qu'il n'y sont pas légalement tenus.

A partir du 1er janvier 2017, les glaciers, les exploitants de friagerie, les cafés et petits cafés, les bouchers et charcutiers, les boulangers et boulangers-pâtisseries ne pourront ainsi plus appliquer le régime forfaitaire à la T.V.A. (sauf lorsque leur activité est limitée à une livraison de nourriture ou s'ils réalisent un chiffre d'affaire inférieur à 25.000 €).

En principe, l'administration devait, conformément à l'article 56 du Code de la T.V.A., consulter les groupements professionnels concernés avant de modifier le régime applicable. Elle n'a toutefois pas estimé qu'une réelle consultation fût nécessaire à ce propos, puisqu'elle va simplement informer les groupements professionnels de sa décision. Il me semble toutefois peu probable que cela suffise pour que cette décision ne puisse pas être appliquée.

En principe, la Cour constitutionnelle ne pourra pas être d'une grande aide à ce propos, suite à un arrêt de 2007 (Lebeau), confirmant que la délégation donnée au Roi n'est pas contraire aux principes d'égalité.

Par ailleurs, la directive européenne en la matière n'oblige pas les Etats de fixer des régimes forfaitaires

mais les autorisent d'en prévoir. Les exploitants ne disposent dès lors d'aucun droit acquis leur permettant d'exiger le bénéfice d'un régime forfaitaire en la manière.

De manière générale, il est vrai qu'un régime forfaitaire n'a plus de sens lorsque des données précises sont disponibles. Le montant de la T.V.A. à payer à l'administration devrait dorénavant correspondre de manière plus précise à la réalité, plutôt qu'à un forfait, probablement pas adapté à tous les exploitants.



Tristan KRSTIC

L'imposition par transparence des revenus générés par une société étrangère contrôlée, « sec »

Le 21 juin 2016, le Conseil ECO-FIN a approuvé la Directive ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) qui vise à lutter contre les pratiques d'évasion fiscales en établissant cinq règles spécifiques.

L'une de ces règles a pour objectif de réintégrer certains revenus de la société étrangère contrôlée, SEC, dans la base imposable de la société contrôlante.

Le Conseil explicite dans sa proposition de Directive que les revenus transférés vers la filiale, soumise à une imposition notablement plus faible que la société contrôlante, sont généralement des revenus passifs mobiles.

A titre d'exemple, le Conseil expose qu'un « mécanisme courant consisterait à transférer dans un premier temps, au sein d'un groupe, la propriété des actifs incorporels (par exemple la propriété intellectuelle) vers la SEC et, dans un deuxième temps, à transférer une grande partie des revenus sous la forme de paiement de redevances en contrepartie du droit d'utiliser les actifs détenus et gérés par la SEC ».

Cette règle vise donc à instaurer une taxation par transparence de certains revenus générés par une SEC dans le chef d'une société membre de l'Union européenne avec pour objectif spécifique de supprimer les incitations au transfert des bénéficiaires, induisant une incidence manifeste sur le fonctionnement du marché intérieur.

Les Etats-membres ont jusqu'au 31 décembre 2018 pour transposer cette directive dans leur droit national dès lors que cette dernière doit entrer en vigueur le 1er janvier 2019.

La mesure relative aux SEC, contenue à l'article 7 de la Directive ATAD, permettra désormais à un Etat membre d'imposer certains revenus d'une société étrangère contrôlée dans le chef de la société mère résidente de cet Etat en les intégrant à sa base imposable.

Une entité ou un établissement stable est définie comme une SEC lorsque le contribuable soumis à l'impôt des sociétés détient une participation, à lui seul ou avec ses entreprises associées, une participation directe ou indirectes de plus de 50 p.c. des droits de vote (1), possèdera directement ou indirectement plus de 50 p.c. du capital (2) ou sera en droit de recevoir plus de 50 p.c. des bénéfices (3).

Par ailleurs, afin d'être considérée comme une SEC, l'entité

ou l'établissement stable devra être situé dans un Etat où le taux d'imposition effectif est inférieur à 50 p.c. à celui de l'Etat membre.

Ce n'est donc qu'à condition que ces deux critères, énumérés supra, soient remplies qu'un Etat membre pourra considérer l'entité comme une SEC.

Quant aux revenus à intégrer dans la base d'imposition du contribuable, la société contrôlante, la Directive offre le choix aux Etats membres de retenir certains revenus passifs de la SEC ou de ne prendre en compte que les revenus provenant de montages non authentiques.

Les revenus passifs visés par la Directive sont les revenus d'actifs financiers ou de crédit-bail, les revenus de la propriété industrielle, dividendes, les revenus provenant de la cession d'actions, les revenus provenant d'activités d'assurances, bancaires ou financières et les revenus provenant de certaines sociétés de facturation. Il est précisé que cette liste est exhaustive.

Toutefois, la Directive prévoit une exception à la règle relative aux revenus passifs qui dispose qu'elle n'est pas applicable aux SEC établies dans un Etat membre ou dans l'EEE, sauf si cette entité n'exerce pas une activité économique substantielle

Le texte ne définit pas la notion de « *activité économique substantielle* » mais précise simplement qu'elle doit se réaliser « *au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinentes* ».

Eu égard au texte, une contrôlante serait donc imposée par transparence sur les revenus passifs générés par la SEC dès lors qu'elle est dépourvue complètement de personnels, d'équipements, de biens et de locaux.

La Directive prévoit, en outre, deux clauses de sauvegarde facultative permettant à l'Etat membre de choisir :

- De ne pas considérer une entité ou un établissement stable comme une SEC si un tiers ou une proportion moins élevée des revenus générés par l'entité ou l'établissement stable relève des catégories de revenus passifs visées ci-dessus ;
- De ne pas considérer les entreprises financières comme des SEC si un tiers ou une proportion moins élevée des revenus passifs de l'entité provient d'opérations effectuées avec le contribuable ou ses entreprises associées.

La Directive dispose, en outre, que les revenus passifs à inclure doivent être calculés selon les règles de droit en vigueur dans l'Etat membre où est situé le contribuable soumis à l'ISOC.

En ce qui concerne les revenus provenant de montages non authentiques, la Directive précise qu'un « montage ou une série de montage est considéré comme non authentique lorsque l'entité ou l'établissement stable ne posséderait pas les actifs qui sont la source de toute ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés si elle ou il n'était pas contrôlé(e) par une société où les fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société contrôlée ».

Les revenus à inclure dans la base imposable du contribuable sont, par conséquent, limités aux montants générés par les actifs et les risques liés aux fonctions im-

portantes assumées par la société exerçant le contrôle.

La Directive laisse le choix à l'Etat membre, par ailleurs, d'exclure une entité ou un ES tirant des revenus provenant de montages non authentiques :

- Si les bénéfices comptables ne sont pas supérieurs à 750.000 € et si les revenus commerciaux ne sont pas supérieurs à 75.000 €, ou ;
- Si les bénéfices comptables ne dépassent pas 10 p.c. des coûts de fonctionnement pendant la période d'imposition.

Force est de constater que cette Directive laisse une certaine latitude aux Etats membres pour transposer cette règle visant à inclure dans la base d'imposition

d'une société certains revenus générés par une SEC.

Cette Directive a, par conséquent, pour but d'instaurer un niveau minimal de protection du marché intérieur contre les stratégies de planification fiscale d'autant qu'elle n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles « visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés ».

A ce jour, nous ne pouvons donc que constater la règle minimale que devra transposer la Belgique, dans l'attente d'un projet de loi, en vue, comme l'ont explicité les Etat membres, d'assurer une plus grande équité dans la répartition de la charge fiscale entre les entreprises au sein de l'Union...

“

Cette Directive a pour but d'instaurer un niveau minimal de protection du marché intérieur contre les stratégies de planification fiscale d'autant qu'elle n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles « visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés ».

A ce jour, nous ne pouvons donc que constater la règle minimale que devra transposer la Belgique, dans l'attente d'un projet de loi, en vue, comme l'ont explicité les Etat membres, d'assurer une plus grande équité dans la répartition de la charge fiscale entre les entreprises au sein de l'Union...



Dorian VANDENSTEEN

Attention aux investisseurs pour les « corporate actions »!

Le terme de « corporate actions » renvoie à différentes opérations qui peuvent être réalisées par une société étrangère telles que les distributions de bonis de liquidation et de rachat, les distributions d'actions de bonus, les dividendes en nature et optionnels, les divisions d'actions ("stock split"), les fusions, les scissions et scissions partielles et opérations similaires, les réductions de capital (en nature et en espèces), les échanges d'actions, etc.

Prenons l'exemple courant d'une spin-off. Si l'on considère ses objectifs, une "spin-off" est une opération visant pour une société à isoler une partie de ses activités en les transférant soit à une société nouvellement constituée soit à une société liée existante, sans que la société qui se restructure, ne soit dissoute.

Une particularité de la "spin off" est que l'opération n'implique pas de paiement sous forme de liquidités, mais sous forme de titres. La question se pose alors de la taxation des dividendes attribués sous la forme de titres dans le cadre d'une telle opération de "spin off".

Déjà en 2012, l'administration a

“

Une quelconque imposition dans les circonstances d'un spin off ne serait pas équitable, car il ne s'agit nullement d'un avantage et donc pas d'un dividende. L'actionnaire ne s'enrichit pas par cette opération. Par ailleurs, un prélèvement sur une telle opération a comme effet que l'actionnaire perd 27 % de son avoir.

L'administration n'est toutefois pas de cet avis. Pour les raisons qui viennent d'être exposées, cette position de l'administration paraît extrêmement critiquable. Un prélèvement dans ces circonstances est à notre estimé injustifié et injuste.

Les contribuables qui se trouvent dans cette situation feront donc bien de considérer d'introduire une réclamation et de se battre contre cette injustice.

”

fait connaître sa position au sujet d'une distribution de dividendes en nature (sous la forme d'actions ou parts) qui s'inscrit dans le cadre d'une telle opération. La circulaire fait remarquer qu'a priori, on ne se trouvera pas en présence d'une opération de scission partielle visée à l'article 210, § 1er, 1°bis Code des Impôts sur les Revenus ; opération qui a notamment pour caractéristique que les actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport sont remises directement aux actionnaires ou associés de la société qui se restructure sans que celles-ci n'entrent à un quelconque moment dans le patrimoine de cette dernière.

Selon cette circulaire, il convient, au vu des éléments propres à l'opération, de déterminer si (et, le cas échéant, dans quelle mesure) la distribution de titres

correspond en fait à un remboursement de capital libéré opéré en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social aux fins de déterminer le montant éventuellement imposable à titre de dividendes.

Cette position administrative a donné lieu à une révision de la position sectorielle de FEBELFIN, qui est d'avis que l'absence ou le manque d'information suffisamment fiable conduira le cas échéant à soumettre le montant total de la distribution au précompte mobilier.

Mais peut-on réellement parler de dividende dans le cadre d'une spin-off ?

Selon la définition d'un dividende, qui se retrouve dans l'article 18 CIR, il s'agit de "tous les avantages attribués par une société aux acti-

ons, parts, et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre ou sous quelque forme que ce soit". Cette définition exige donc l'existence d'un avantage. Un avantage est ce qui constitue ou apporte un profit matériel ou moral. Ceci n'est évidemment pas le cas en l'espèce dans la mesure où, au moment d'une spin-off, la somme des deux parties est égale – et doit être égale – à la valeur d'origine de la société.

A notre sens, il n'est donc pas permis, vu la définition de l'article 18 CIR, de taxer une opération qui est neutre pour l'actionnaire, car à l'issue du spin off, la valeur des actions des deux entités équivaldra en principe à celle des actions de l'entreprise avant le spin off. L'actionnaire n'a reçu aucun avantage. L'actionnaire n'a reçu aucun revenu.

L'interprétation inverse aura comme implication de dire que lorsque vous coupez une pomme en deux, vous avez une demi-pomme de plus qu'avant. Ce n'est évidemment pas le cas, l'actionnaire a tout à fait la même quantité de pomme après l'opération, mais divisée en deux morceaux.

Une quelconque imposition dans les circonstances d'un spin off ne serait donc pas équitable, car il ne s'agit nullement d'un avantage et donc pas d'un dividende. L'actionnaire ne s'enrichit pas par cette opération. Par ailleurs, un

prélèvement sur une telle opération a comme effet que l'actionnaire perd 27 % de son avoir.

L'administration n'est toutefois pas de cet avis. Pour les raisons qui viennent d'être exposées, cette position de l'administration paraît extrêmement critiquable. Un prélèvement dans ces circonstances est à notre estimé injustifié et injuste.

Les contribuables qui se trouvent dans cette situation feront donc bien de considérer d'introduire une réclamation et de se battre contre cette injustice.



Ellen CASSAER

Luxembourg : projet de réforme fiscale

Alors que la réforme fiscale belge semble difficile à finaliser, le Grand-duché de Luxembourg a une nouvelle fois une longueur d'avance sur ses voisins puisqu'il s'apprête à voter d'ici la fin de l'année un projet de réforme fiscale qui oriente le Luxembourg vers une compétitivité toujours accrue. Il s'agit en effet d'un pas vers la tendance actuelle d'élargissement de la base imposable et de la réduction du taux d'imposition.

Parmi les nouvelles mesures, l'on annonce pour les sociétés une baisse du taux d'imposition global lequel passera, avec une réduction progressive de l'Impôt sur le Revenu des Collectivités (IRC), de 29,22% à 27,08% en 2017 puis à 26,01% en 2018.

Le projet de loi prévoit aussi de soutenir les petites entreprises pour qui l'IRC sera davantage abaissé : ainsi, pour les sociétés dont le revenu imposable ne dépasserait pas 25.000 €, le taux d'imposition global passera à 22,80%.

L'impôt des Soparfi – qui, rappelons-le, bénéficient du régime d'exonération mère / fille sur les plus-values de cession de participations substantielles et sur les dividendes perçus – passe à 4.815 €.

Afin de favoriser la transmission d'entreprises familiales d'une génération à l'autre, la plus-value sur biens immeubles (terrains, bâtiments) appartenant à l'entreprise cédée, pourra être immunisée.

Du côté des mauvaises nouvelles, il faut épingler la limitation du report des pertes fiscales à 17 ans.

Pour les personnes physiques, notons l'apparition d'une nouvelle

“

Parmi les nouvelles mesures, l'on annonce pour les sociétés une baisse du taux d'imposition global lequel passera, avec une réduction progressive de l'Impôt sur le Revenu des Collectivités (IRC), de 29,22% à 27,08% en 2017 puis à 26,01% en 2018.

Le projet de loi prévoit aussi de soutenir les petites entreprises pour qui l'IRC sera davantage abaissé : ainsi, pour les sociétés dont le revenu imposable ne dépasserait pas 25.000 €, le taux d'imposition global passera à 22,80%.

”

tranche d'imposition maximale de 42% pour les revenus annuels supérieurs à 200.000 €.

Ce train de mesures fiscales devrait entrer en vigueur au 1er janvier 2017.



Sylvie LEYDER

Emphytéose – SDA versus VLABEL ?

Suite et fin.

La reconstitution du droit de pleine propriété

La position administrative en cas de reconstitution anticipative de la pleine propriété dans le chef d'un tiers, par cession de l'intégralité de leurs droits réels par l'emphytéote et le tréfoncier a varié.

On parle de la « confusion » (consolidation) des deux droits.

La problématique est la suivante :

Avant le terme convenu de l'emphytéose

- l'emphytéote cède ses droits résiduels d'emphytéose
- le tréfoncier cède le tréfonds
- l'acquéreur achète la pleine propriété de l'immeuble

A noter que le SDA dans ses premiers rulings interdisait purement et simplement la reconstitution, pour ensuite ne l'interdire qu'entre le tréfoncier et l'emphytéote « originels ».

1° Position classique : Dans un tel cas, le droit de vente était perçu lors de la reconstitution du droit de propriété

2° Décisions anticipées (SDA 12/7/2016, 30/8/2016 et 13/09/2016) :

- le droit de 2% s'applique à la cession de l'emphytéose
- le droit de 12,5% s'applique sur le cession du tréfonds
- l'opération ne constitue pas un abus fiscal dans le chef du tiers acquéreur

en se basant sur une décision administrative du 17 juin 1992 (qui nuance toutefois en appliquant le droit de vente sur les constructions érigées par l'emphytéote)

3° Position du service fiscal flamand (VLABEL) :

- Application du droit de vente de 10% sur l'intégralité de la valeur du terrain et des bâtiments cédés.

- si violation d'un accord antérieur, application du droit de vente en plus sur l'opération initiale

Conclusions

On le voit, les positions du SDA et de VLABEL divergent fortement, créant une insécurité juridique, d'autant que la compétence de ces deux organismes dépend de la résidence du requérant, résidence pouvant fluctuer au cours d'une vie.

Choisir la voie de la sécurité juridique (relative) lorsqu'on dispose des bons ingrédients et les soumettre au SDA/VALBEL en vue d'obtenir un ruling positif est louable.

Il ne faut toutefois pas oublier que cela ne constitue toujours que la

position DE, ou plutôt devrais-écrire à présent d'UNE, administration et non pas de la loi.



Muriel IGALSON



Les positions du SDA et de VLABEL divergent fortement, créant une insécurité juridique, d'autant que la compétence de ces deux organismes dépend de la résidence du requérant, résidence pouvant fluctuer au cours d'une vie.

Choisir la voie de la sécurité juridique (relative) lorsqu'on dispose des bons ingrédients et les soumettre au SDA/VALBEL en vue d'obtenir un ruling positif est louable.

Il ne faut toutefois pas oublier que cela ne constitue toujours que la position DE, ou plutôt devrais-écrire à présent d'UNE, administration et non pas de la loi.





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

Chloé BINNEMANS
Ellen CASSAER
Jonathan CHAZKAL
Mélanie DAUBE
Muriel IGALSON
Tristan KRSTIC
Sylvie LEYDER
Pauline MAUFORT
Séverine SEGIER
Martin VAN BEIRS
Dorian VANDENSTEEN

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

mars 2017

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