



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 100 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2017 - info@idefisc.be

Editorial

Impôt des sociétés : une réforme inutile

Après des mois d'immobilisme, le gouvernement a enfin annoncé les grandes lignes de sa réforme de l'impôt des sociétés. Celle-ci est très décevante.

Si une réforme est nécessaire, c'est parce que l'impôt des sociétés belge actuel est beaucoup trop élevé, et que cela constitue un frein à la création et au développement des entreprises, tant par des Belges que par des étrangers. Tout simplement, notre pays n'est pas attrayant parce que l'Etat s'approprie une part trop importante des ressources. De ce point de vue, il ne faut pas oublier que l'impôt des sociétés implique toujours une double taxation : celle de la société d'une part, et celle des actionnaires, d'autre part, lorsque le dividende est distribué. Rares sont ceux qui ont envie d'investir à risque dans

une entreprise, en sachant que si l'investissement est déficitaire, il supporte entièrement la perte, tandis que si les bénéfices sont réalisés, ils devront payer environ la moitié de celui-ci, si l'on cumule l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques.

La conclusion qu'il fallait en tirer est évidemment qu'il fallait réduire l'impôt des sociétés. Ce n'est pas ce que le gouvernement propose, puisqu'il annonce une réduction étalée sur plusieurs années du «taux» de cet impôt, tout en augmentant la base en rognant sur des déductions pourtant justifiées, et en instaurant par ailleurs un impôt minimum sur les bénéfices, sans déduction possible.

En d'autres termes, le gouvernement ne renonce à aucune recette en matière

d'impôts des sociétés. En proposant une réforme «neutre», il ne s'attaque pas au problème : les sociétés, dans leur ensemble, paieront toujours autant d'impôts. Quelques-unes paieront moins, et d'autre plus.

L'on peut comprendre que le gouvernement voulait conserver une «neutralité budgétaire». Pour cela, il n'est pas indispensable de maintenir le niveau des recettes. Il est aussi possible de réduire les recettes tout en réduisant les dépenses. Tant que le gouvernement ne comprendra pas cela, il n'y a aucun progrès à attendre de lui.



Thierry AFSCHRIFT

Coups de griffe de l'ours

DLU 4 et trou budgétaire

Le gouvernement a instauré un système de régularisation fiscale sensé être permanent. Il présente cependant l'inconvénient majeur, par rapport aux précédents, d'obliger les contribuables, s'ils veulent en bénéficier, à régulariser non seulement les revenus encore imposables, mais aussi le capital initial, s'ils ne peuvent en justifier qu'il a été soumis à son régime fiscal. Cela revient à percevoir des impôts sur des revenus qui ont été obtenus il y a plus de 7 ans, délai maximum de prescription. Donc, le gouvernement veut taxer des revenus qui sont prescrits. Il ne peut réaliser cela que dans le cadre d'une régularisation, parce que, si un contribuable fait l'objet d'une rectification de revenus en-dehors du cadre d'une régularisation, seuls les revenus pourront être taxés, avec, le cas échéant, une amende.

Il ne faut donc pas s'étonner du fait que, contraire aux précédents, ce système de régularisation a fort peu de succès. Il serait intéressant de connaître la différence entre le rendement de la mesure et celui qui a été prévu au budget. Un nouveau trou budgétaire à prévoir ...

Sommaire

Impôt des sociétés : une réforme inutile	1
DLU 4 et trou budgétaire	2
Double imposition franco-belge : la Cour de cassation condamne la position de l'administration	4
Réduisez rapidement les ATN sur l'attribution gratuite de logement	5
Abus fiscal et clause de la (maison) mortuaire : la Région wallonne légifère, avec effet rétroactif !	7
Taxe sur les opérations de bourse : non applicable aux constructions juridiques étrangères non simulées	11
Les droits de succession ou enregistrement bruxellois et wallons peuvent également être régularisés	13
Abus-fiscal – Vlabel sanctionne l'opération de donation couplée à la constitution d'une société de droit commun	14
Contrats d'assurance-vie et héritage : les règles civiles ont changé depuis le 11 septembre 2017	17
Réforme annoncée de l'impôt des sociétés à partir de 2018 : les grandes lignes de l'accord	19

Double imposition franco-belge : la Cour de cassation condamne la position de l'administration

L'in vraisemblable problème que rencontrent depuis plusieurs années les résidents belges qui détiennent des intérêts dans des sociétés françaises n'est pas neuf : alors que les deux pays sont liés par une convention préventive de la double imposition (CPDI), ils subissent néanmoins une telle double imposition sur leurs dividendes perçus en France !

Pour rappel, la Convention prévoit, à l'instar de la plupart des conventions de ce type, que les dividendes et intérêts sont en principe imposables dans l'Etat de résidence (en l'espèce, la Belgique), tout en autorisant un système de retenue à la source de 15 % maximum au profit de l'Etat de la source du revenu (la France).

Pour éviter la double imposition qui peut en résulter, l'article 19, A, 1, de la CPDI, prévoit expressément que pour les dividendes qui ont effectivement supporté en France la retenue la source

et qui sont recueillis par des résidents belges, *"l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part, du précompte mobilier perçu au taux normal, et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent dudit montant net"*.

Dans ce système, la retenue à la source de 15 % en France est donc compensée par une imputation égale de 15 % en Belgique.

Le mécanisme conventionnel est donc parfaitement neutre pour le contribuable, ce qui est le but même de la convention, et il s'est montré tout aussi efficace pendant de nombreuses années, la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) imputable selon le droit interne belge étant elle-même fixée à 15 %.

A la fin des années 80, le législateur belge a toutefois décidé de réduire unilatéralement cette QFIE à ... 0 % (!) et, depuis lors, l'administration fiscale s'estime en droit de taxer les dividendes d'origine française au taux prévu par la loi belge, sans accorder la moindre imputation à titre de QFIE. L'administration se fonde à cet égard sur le fait que la CPDI précise que la QFIE est

"déductible dans les conditions fixées par la législation belge", sans tenir compte de la suite du texte conventionnel, qui précise pourtant : *"sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent"* !

De manière assez inattendue, les Cours et tribunaux, saisis à de multiples reprises de la question, n'ont jusqu'ici pas sanctionné cette position administrative.

La Cour de cassation vient fort heureusement de casser un arrêt de la Cour d'appel de Gand, qui avait une fois encore donné raison à l'administration.

Dans un arrêt du 16 juin dernier, la Cour, après avoir rappelé les termes de l'article 19, A, 1, de la CPDI, déduit du texte que le crédit d'impôt forfaitaire ne peut effectivement être inférieur à 15 %. Elle rappelle ensuite le principe de prédominance du droit international sur le droit interne belge, et en déduit que les règles internes belges ne peuvent s'opposer à l'octroi du crédit d'impôt minimum prévu par la Convention conclue entre les deux pays.

Cet arrêt fort important devrait permettre aux contribuables qui bénéficient de tels dividendes de source française d'introduire une réclamation pour l'exercice 2017 (même s'ils n'ont pas encore entré leur déclaration, le

“

Cet arrêt fort important devrait permettre aux contribuables qui bénéficient de tels dividendes de source française d'introduire une réclamation pour l'exercice 2017 (même s'ils n'ont pas encore entré leur déclaration, le formulaire de déclaration est établi de telle manière qu'il ne permet pas de revendiquer le crédit de 15 %, de sorte qu'ils seront obligés d'introduire une réclamation pour obtenir le remboursement du trop perçu).

”

formulaire de déclaration est établi de telle manière qu'il ne permet pas de revendiquer le crédit de 15 %, de sorte qu'ils seront obligés d'introduire une réclamation pour obtenir le remboursement du trop perçu).

Il n'est par ailleurs pas exclu que ces mêmes contribuables introduisent une demande de dégrèvement d'office pour les cinq exercices antérieurs.



Martin VAN BEIRS

Réduisez rapidement les ATN sur l'attribution gratuite de logement

Toute personne qui reçoit la disposition gratuite d'une immeuble ou d'une partie d'immeuble est imposée sur la valeur réelle de cette mise à disposition. Les avantages de toute nature ne peuvent toutefois toujours être déterminés facilement, et le législateur a donné au Roi le pouvoir d'établir des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages.

L'article 18 de l'Arrêté royal AR/CIR 1992 fixe ainsi, pour les mises à dispositions gratuites d'immeubles non meublés, le montant des avantages de toute nature, de manière forfaitaire, à 100/60ème du revenu cadastral indexé de l'immeuble bâti. Il s'agit ainsi de la règle. Par dérogation à cette règle, les avantages de toute nature découlant de la mise à disposition d'immeubles bâtis ou de parties d'immeubles bâtis sont bien plus élevés lorsque la personne qui les met à disposition est une personne morale (par rapport à la règle qui ne s'applique dès lors qu'aux personnes physiques

mettant à disposition des immeubles bâtis). En effet, pour tout immeuble bâti dont le revenu cadastral dépasse 745€, il faut multiplier les mêmes 100/60èmes par 3,8 (1,25 pour les immeubles bâtis dont le revenu cadastral ne dépasse pas les 745€) s'ils appartiennent à une personne morale.

Il est difficile de comprendre logiquement la motivation de ce traitement différent selon que le propriétaire de l'immeuble mis à disposition est une personne physique ou une personne morale. En réalité, aucune raison cohérente, logique et valable ne semble avoir été avancée par le gouvernement de l'époque pour cette différence de traitement. En droit, plusieurs personnes se trouvant dans une situation similaire ne peuvent être traitées de manière différente sans justification raisonnable et objective.

La conséquence de ce traitement inégal non justifié de deux personnes placées dans une situation similaire est l'inapplicabilité des règles prévoyant le montant d'avantage de toute nature plus élevé.

Des contribuables ont ainsi introduit des réclamations contre les cotisations établies à leur charge invoquant une erreur

de droit ou de fait, en lien avec l'évaluation déclarée de l'avantage. L'administration fiscale ayant rejeté les réclamations, les tribunaux compétents ont été saisis, et les affaires portées devant les Cours d'appel de Gand et d'Anvers. Dans les deux cas, les Cours d'appel ont donné raison au contribuable. Les tentatives de justification avancées par l'administration (qui avait notamment invoqué le fait qu'une personne morale employait des cadres et des dirigeants et mettait donc plus souvent qu'une personne physique des immeubles plus luxueux à leur disposition, le tout par rapport à des travailleurs ordinaires, sensés bénéficier d'immeubles moins luxueux) ont été rejetées, essentiellement parce que ni le contexte dans lequel la disposition litigieuse avait été adoptée, ni des travaux préparatoires, ni des dossiers administratifs n'expliquent le motif du traitement différent.

L'article 18, §3, 2ème alinéa est ainsi considéré comme contraire principe d'égalité (articles 10 et 11 de la Constitution). Comme les Cours et tribunaux ne peuvent appliquer les arrêtés et règlement contraires aux lois, les Cours d'appel d'Anvers et de Gand ont donné raison aux contribuables en question.

Que faire dès lors aujourd'hui, en attendant que le gouvernement ne modifie la disposition litigieuse de l'Arrêté royal en question ? Plusieurs possibilités sont ouvertes.

Ainsi, pour les exercices d'imposition clôturés, mais dont le délai de réclamation (6 mois à dater du 3ème jour qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait-de-rôle) n'est pas encore expiré, une réclamation peut être introduite, arguant d'une erreur de droit ou de fait. En cas de décision directoriale négative (car il n'est pas certain que l'administration s'incline facilement), le tribunal de première instance devra être saisi.

“
L'article 18, §3, 2ème alinéa est ainsi considéré comme contraire principe d'égalité (articles 10 et 11 de la Constitution). Comme les Cours et tribunaux ne peuvent appliquer les arrêtés et règlement contraires aux lois, les Cours d'appel d'Anvers et de Gand ont donné raison aux contribuables en question.
”

Pour la suite, le calcul (largement) plus favorable peut être adopté, avec un risque réel de voir l'administration contester, par avis de rectification, le mode de calcul. Les éventuelles amendes infligées devraient en tout cas ne pas être maintenues, car il sera, pour le moins, possible de démontrer l'existence d'une controverse sur la question, de la sorte qu'une intention frauduleuse ne devrait pas pouvoir être prouvée par l'administration. Il conviendra ensuite de répondre aux avis de rectification et, le cas échéant, introduire une réclamation et éventuellement un recours judiciaire.

Dans les deux cas, le coût de la procédure devra être mis en rapport avec l'avantage attendu. En tout état de cause, sur base de la législation et de la jurisprudence actuelle, les chances de succès sont élevées.

Vu le risque budgétaire découlant d'une importante réduction potentielle d'avantages de toute nature, le gouvernement va probablement rectifier rapidement le tir rapidement. Il y a toutefois peu de chances pour que l'égalité soit rétablie vers le bas, à savoir un avantage de toute nature calculé simplement sur base de 100/60ème du revenu cadastral indexé et ce quelle que soit la personnes

(physique ou morale) qui met l'immeuble à disposition. Le risque existe que le calcul forfaitaire applicable aux mises à disposition d'immeubles par des personnes morales qui soit élargi à tous. Une autre solution serait d'adapter le facteur de multiplication en exposant des motifs pertinents et objectifs.



Tristan KRSTIC

Abus fiscal et clause de la (maison) mortuaire : la Région wallonne légifère, avec effet rétroactif !

Il y a « *abus fiscal* » lorsque le contribuable accomplit un acte, ou un ensemble d'actes juridiques liés entre eux par une unité d'intention, qui lui permet soit de se placer en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale (l'on vise ici une mesure de taxation, ou une mesure de taxation plus lourde qu'une autre), soit de revendiquer le bénéfice d'un avantage fiscal prévu par une disposition légale. Le contribuable doit avoir agi, en toute hypothèse, en violation des objectifs de la disposition fiscale concernée.

L'abus fiscal est dès lors une notion axée autour du but de la loi fiscale, non dans son ensemble, mais abordée au regard d'une disposition en particulier, que le contribuable entendrait déjouer, ce qui serait critiqué par l'administration fiscale. L'objectif du contribuable ne doit pas être exclusivement, mais bien essentiellement, d'ordre fiscal.

L'existence d'un tel abus fiscal nécessite la présence et la

preuve, à rapporter par l'administration fiscale, des 2 éléments constitutifs de l'abus. En premier lieu, l'administration doit prouver que l'acte, ou les actes accomplis par le redevable, sont contraires aux objectifs poursuivis par une disposition fiscale qu'elle désigne d'une manière précise. Ensuite, l'administration doit prouver que l'opération a été exclusivement motivée par le souci d'éviter l'impôt, ou l'avoir été d'une manière à ce point essentielle que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables, ou purement artificiels.

Si l'administration fiscale parvient à rapporter cette preuve, il y a abus fiscal, et inopposabilité de l'acte critiqué à l'administration. Celle-ci peut alors soumettre l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Il peut cependant être fait exception à l'inopposabilité (et l'imposition qui s'en déduit) si le contribuable peut prouver que l'opération se justifie en réalité par des motifs « autres que fiscaux ». Il ne suffira pas, bien évidemment, d'invoquer une justification « générale » ou « quelconque », mais il faudra invoquer un motif précis, spécifique à l'opération concernée, et

qui aura été déterminant pour la mise œuvre de l'acte critiqué.

L'administration fiscale, fédérale, mais également flamande (Vlabel), a édicté, par voie de circulaire(s), des listes d'opérations qu'elle considère a priori comme étant, ou non, suspectes. Il s'agit des fameuses « liste blanche » et « liste noire ».

Parmi les opérations a priori suspectes, elle range certaines opérations classiques de planification patrimoniale, et notamment, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun, ou les clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, stipulées sans condition de survie. Parmi ces clauses, la plus connue l'est sous le nom de « clause de la (maison) mortuaire ».

Cette clause, de partage inégal de la communauté, ou de préciput, instaure un avantage matrimonial, c'est-à-dire un avantage consenti à titre onéreux, par voie de contrat de mariage, et qui ne peut être qualifié de libéralité.

Cette clause a longtemps été insérée dans un contrat de mariage de communauté, lorsqu'un décès était imminent, afin de prévoir un partage inégal de la communauté, au profit du conjoint présumé survivant, avec la précision que ce partage

inégal jouerait, que le mariage se dénoue par l'effet du divorce ou du décès.

L'avantage d'une telle clause, sur le plan fiscal, est qu'elle échappe, en principe, à la fiction contenue dans l'article 5 du Code des droits de succession. Cet article impose, aux droits de succession, les avantages matrimoniaux induisant un partage inégal d'une communauté de biens, lorsqu'ils sont stipulés sous condition de survie (dénouement au décès). Puisqu'un avantage matrimonial n'est pas une libéralité, mais bien un contrat à titre onéreux, l'excédent, par rapport à la part du conjoint survivant dans le patrimoine commun, n'est en principe pas perçu au titre de libéralité, ni de legs, mais bien à titre onéreux, et n'intervient en principe pas dans la succession du prémourant. C'est pour lutter contre ce fait que l'article 5 du Code des droits de succession fût instauré dès 1919.

L'administration fiscale a toujours tenté de « rattraper » la clause de la (maison) mortuaire, en prétendant la soumettre (plus exactement l'excédent par rapport à la moitié du patrimoine commun) aux droits de succession. Elle a tenté d'y parvenir en invoquant successivement les articles 2, 7 ou encore 5 du Code des droits de succession. La Cour

de cassation a elle-même exclu la taxation des effets de cette clause par l'effet des fictions contenues aux articles 2 et 7 du Code des droits de succession, puisqu'il ne s'agit pas, à juste titre, d'une libéralité, et que ces articles ne s'appliquent qu'aux libéralités. Elle a ensuite, par un arrêt du 10 décembre 2010,



Dorénavant, les clauses de partage inégal, ou intégral, du patrimoine commun, dans un régime de communauté de biens, seront soumises aux droits de succession, par l'effet de l'article 5 du Code, qu'elles soient stipulées avec ou sans condition de survie. C'est donc la fin de l'effet utile, pour la Wallonie, de la clause de la (maison) mortuaire.

L'on peut gager que la Région de Bruxelles-Capitale légifèrera rapidement, sauf à accepter de laisser volontairement libre cours à un certain « forum shopping » ...



validé le caractère onéreux de la clause, même stipulée sans condition de survie, excluant de ce fait toute application directe de l'article 5 du Code des droits de succession.

L'administration fiscale continua cependant à considérer cette clause comme abusive, et la rangea de ce fait sur sa « liste noire », en prétendant qu'en étant volontairement stipulée sans condition de survie, la clause de la (maison) mortuaire frustrait l'objectif voulu par le législateur lors de l'adoption, en 1919, de l'article 5 du Code des droits de succession.

En réalité, tel raisonnement de l'administration fiscale n'est pas correct, puisque les travaux préparatoires de l'article 5 du Code des droits de succession permettent de soutenir que le législateur a lié la fiction contenue par l'article 5 du Code des droits de succession à une clause stipulée sous condition de survie, et rien d'autre. Tel n'est pas le cas si la clause de la (maison) mortuaire est stipulée sans condition de survie.

Par ailleurs, même si l'administration fiscale parvenait à prouver qu'il en allait ainsi, et qu'il y avait dès lors potentiellement abus fiscal, il reviendrait encore au contribuable d'apporter la preuve contraire, afin de se libérer du risque d'opposabilité.

Pour ce faire, le redevable pourrait utilement invoquer les conséquences issues du caractère onéreux de l'avantage matrimonial consenti. En procédant par le biais d'une clause de préciput, le prémourant met en effet son conjoint à l'abri des aspects civils liés à une libéralité ou un legs qui lui serait consenti. L'avantage matrimonial est attribué a priori, lors de la liquidation du patrimoine commun et avant toute ouverture de la succession. De ce fait, le conjoint survivant reçoit du fait du contrat de mariage, et non du fait du décès du défunt. Aussi, il est, par l'attribution d'un avantage matrimonial, préservé des risques de devoir rapporter une libéralité, ou encore de voir sa libéralité réduite, si le défunt avait déjà beaucoup donné de son vivant, et que la quotité disponible de sa succession ne le lui permettait plus.

Ensuite, l'avantage matrimonial protège le conjoint survivant en pleine propriété, alors que si le prémourant n'avait rien prévu, il percevrait sa réserve successorale en usufruit, et devrait ainsi subir la nue-propriété des enfants... L'on peut encore envisager que l'octroi d'un tel avantage matrimonial soit justifié par la volonté de compenser la situation d'un conjoint qui aurait participé plus que l'autre aux charges du mariage. Autant d'aspects « non fiscaux » qui

peuvent avoir motivé l'octroi d'un avantage matrimonial, même stipulé sans condition de survie.

Sans doute par crainte de voir sa position contestée en justice, par des contribuables imposés aux droits de succession sur une clause de la (maison) mortuaire, la Région flamande a adopté un décret, dès le 3 juillet 2015, afin d'inclure la «sterfhuisclausule» dans le champ d'application de l'article 2.7.1.0.4 du Vlaamse Codex Fiscaliteit (soit l'équivalent de l'article 5 du Code des droits de succession).

La Région wallonne vient de l'imiter, par un décret adopté par la Commission du Parlement wallon du 31 mai 2017. A l'issue de ce décret, qui instaure un régime de régularisation fiscale limité dans le temps, le Parlement wallon modifie les codes fiscaux wallons, «en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales». L'article 16 du texte du décret modifie ainsi l'article 5 du Code des droits de succession, pour le remplacer par la disposition suivante :

«L'époux survivant, auquel une convention de mariage non sujette aux règles relatives aux donations attribue plus que la moitié du patrimoine commun, est assimilé, pour la perception des droits de succession et de

mutation par décès, à l'époux survivant qui, en l'absence d'une dérogation au partage égal du patrimoine commun, recueille, en tout ou en partie, la portion de l'autre époux, en vertu d'une disposition à cause de mort».

Dorénavant, les clauses de partage inégal, ou intégral, du patrimoine commun, dans un régime de communauté de biens, seront soumises aux droits de succession, par l'effet de l'article 5 du Code, qu'elles soient stipulées avec ou sans condition de survie. C'est donc la fin de l'effet utile, pour la Wallonie, de la clause de la (maison) mortuaire.

L'on peut gager que la Région de Bruxelles-Capitale légifèrera rapidement, sauf à accepter de laisser volontairement libre cours à un certain «forum shopping» ...



Mélanie DAUBE

Taxe sur les opérations de bourse : non applicable aux constructions juridiques étrangères non simulées

La TOB est un prélèvement forfaitaire qui frappe tant les opérations d'achat que les opérations de vente réalisées sur le marché secondaire lorsqu'elles portent sur des titres belges ou étrangers.

La loi-programme du 25 décembre 2016 a rendu dorénavant la taxe applicable également lorsque les ordres émanent d'un donneur d'ordre établi en Belgique et qu'ils sont traités via un compte à l'étranger.

Depuis le 1er janvier 2017, les opérations sont également réputées conclues ou exécutées en Belgique et donc soumises à la taxe lorsque l'ordre « est donné directement ou indirectement à un intermédiaire établi à l'étranger » par une personne physique ayant sa résidence habituelle en Belgique.

La nouvelle loi vise donc le cas où l'ordre est donné directe-

ment mais également celui où l'ordre est donné « indirectement » par un résident belge.

Le ministre des finances avait laissé entendre au cours des travaux préparatoires que serait visée l'hypothèse où l'ordre est donné par une construction juridique (trust ou fondation, par exemple) derrière laquelle se cache un résident belge qui en serait le bénéficiaire effectif.

Il paraissait donc clair que le ministre des finances souhaitait que la portée de la nouvelle loi fût la plus large possible.

Une telle conclusion ne peut toutefois être tirée sur la base du texte tel qu'il a été voté et est entré en vigueur depuis 2017.

Il convient de rappeler que la disposition relative à la taxe sur les opérations de bourse figure dans le Code des droits et taxes divers.

Ce code, comme son nom l'indique, reprend une série de dispositions et de taxes diverses et est totalement indépendant du Code des impôts sur les revenus, de même que des autres codes tels que le code de droits de succession ou le code des droits d'enregistrement ou encore le code de la TVA.

A ce titre, à défaut de référence explicite dans la disposition du

Code des droits et taxes divers quant à l'inclusion de la notion de construction juridique figurant depuis la nouvelle loi sur la taxe Caïman dans le Code des impôts sur les revenus, il nous semble totalement exclu de pouvoir considérer, par une assimilation et une extension par analogie, que par les termes « indirectement », le législateur a voulu viser ses dispositions relatives aux constructions juridiques prévues spécifiquement, parle Code des Impôts sur les Revenus.

Aucun renvoi par analogie ne peut être effectué, à défaut pour le Code des droits et taxes divers de prévoir un tel renvoi pour la compréhension de la notion de « indirectement » au Code des impôts sur les revenus de 1992.

Le principe de la légalité de l'impôt, édicté par l'article 170 de la Constitution, implique que le législateur est le premier et le seul à pouvoir décider de la matière et du contribuable qui sera imposable sur l'impôt qu'il édicte.

Les objectifs de la législation ou de la réglementation fiscale doivent en effet être déterminés dans le respect du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt prévu à l'article 170 de la Constitution. Découlent notamment de ce principe

constitutionnel, les principes d'interprétation restrictive de la loi fiscale, de l'interdiction de l'interprétation par analogie et téléologique de la loi.

En application de ces dispositions et principes, et à défaut de renvoi exprès vers le Code des impôts sur les revenus et en particulier vers la notion de construction juridique, l'affirmation du ministre au cours des travaux préparatoires ne peut suffire pour étendre l'application de la taxe aux bénéficiaires de constructions juridiques.

Le ministre l'a du reste reconnu récemment à l'occasion d'une question parlementaire qui lui a été posée à ce sujet. Il a admis qu'une certaine confusion entourait la taxe sur les opérations boursières et que pour pouvoir soumettre à la TOB toutes les

constructions juridiques d'une personne résidant en Belgique, une modification de la loi s'imposait.

Selon le ministre, la taxe boursière est uniquement due si une construction juridique ne correspond pas à la réalité en tant que patrimoine distinct ou entité juridique distincte et est simulée.

Ce revirement de la position du ministre permet de clarifier la situation pour les constructions juridiques étrangères non simulées : elles ne sont pas visées par la TOB.



Pascale HAUTFENNE

“

Le ministre a admis qu'une certaine confusion entourait la taxe sur les opérations boursières et que pour pouvoir soumettre à la TOB toutes les constructions juridiques d'une personne résidant en Belgique, une modification de la loi s'imposait. Selon le ministre, la taxe boursière est uniquement due si une construction juridique ne correspond pas à la réalité en tant que patrimoine distinct ou entité juridique distincte et est simulée.

Ce revirement de la position du ministre permet de clarifier la situation pour les constructions juridiques étrangères non simulées : elles ne sont pas visées par la TOB.

”

Les droits de succession ou d'enregistrement bruxellois et wallons peuvent également être régularisés

Celui qui a encore des droits de succession ou d'enregistrement à régulariser, peut maintenant aussi le faire à Bruxelles ou en Wallonie. Cela s'est fait attendre mais cet été le cadre légal pour la régularisation fiscale a enfin été finalisé.

L'accord de coopération entre les deux Régions et l'Etat fédéral date déjà du 20 février 2017, mais devait encore être approuvé officiellement par les trois parties avant de pouvoir entrer en vigueur. La Région wallonne a donné son approbation par décret du 1er juin 2017, ensuite l'Etat fédéral a également donné son approbation sur l'accord par loi du 30 juin 2017 et finalement l'approbation par la Région bruxelloise suivait par ordonnance du 13 juillet 2017.

Depuis le 19 juillet 2017, il est donc également possible de régulariser la taxe de succession quand le cujus avait son domicile dans la Région de Bruxelles-Capitale ou dans la Région wallonne au moment de son décès.

L'accord de coopération prévoit que l'Etat fédéral assurera la gestion des régularisations quand celles-ci concernent d'une part certaines taxes régionales et d'autre part des capitaux fiscalement prescrits non scindés (à savoir des montants pour lesquels le déclarant n'arrive pas à démontrer quelle partie concerne des taxes fédérales d'une part et des droits d'enregistrement et droits de succession d'autre part).

Par contre la Région flamande s'occupe elle-même de la gestion des régularisations de la taxe flamande. Cependant la Flandre a également conclu un accord de coopération avec l'Etat fédéral en ce qui concerne les montants non scindés. Du point de vue pratique, cela veut donc dire qu'au cas où un assujetti doit régulariser des taxes

régionales venant de la Région bruxelloise ou de la Région wallonne, il ou elle a un point de contact central: le point de contact régularisations. La personne qui doit régulariser une taxe flamande devra s'adresser aussi bien au point de contact (fédéral) qu'aux services flamands du fisc.

Malgré que la législation fédérale prévoit une régularisation permanente, pour les régions il n'y a qu'un régime temporaire qui s'applique jusque fin 2020. Toutefois une régularisation est donc exclue pour des droits de succession dus sur une succession ouverte après le 31 décembre 2016.

Les droits d'enregistrement et de succession régularisés non-prescrits sont soumis à une taxe conformément au tarif normal

“

Les droits d'enregistrement et de succession régularisés non-prescrits sont soumis à une taxe conformément au tarif normal d'imposition qui s'appliquait à eux au moment où les droits précités étaient dus, majorés de 22 points de pourcentage. Donc si le tarif normal était de 30%, aujourd'hui une taxe de 52% sera due. Cette augmentation augmente d'un point de pourcentage par an (2018: 23%, 2019: 24% et 2020: 25%).

Les droits d'enregistrement et de succession prescrits sont soumis à une taxe d'un tarif de 37 pourcent. Cette taxe aussi augmente d'un point de pourcentage par an (2018/ 38%; 2019: 39% et 2020: 40%).

”

d'imposition qui s'appliquait à eux au moment où les droits précités étaient dus, majorés de 22 points de pourcentage. Donc si le tarif normal était de 30%, aujourd'hui une taxe de 52% sera due. Cette augmentation augmente d'un point de pourcentage par an (2018: 23%, 2019: 24% et 2020: 25%).

Les droits d'enregistrement et de succession prescrits sont soumis à une taxe d'un tarif de 37 pourcent. Cette taxe aussi augmente d'un point de pourcentage par an (2018/ 38%; 2019: 39% et 2020: 40%).

Les formulaires à utiliser pour la déclaration de régularisation ont été publiés par arrêté royal du 21 juillet 2017, ainsi que le formulaire d'attestation-régularisation, ce qui fait que le cadre légal est enfin finalisé.



Ellen CASSAER

Abus-fiscal – Vlabel sanctionne l'opération de donation couplée à la constitution d'une société de droit commun

La constitution d'une société de droit commun n'a, en elle-même, pas d'effet fiscal. Il s'agit de la création d'une indivision, sur le plan civil. Cette constitution est en elle-même et à elle seule impropre à réaliser une planification patrimoniale efficace, puisqu'à défaut de donation, les parts représentant la part en indivision des parents, qui auraient constitué avec leurs enfants une société de droit commun, seraient reprises à l'actif de leur succession, en cas de décès.

La pratique a dès lors mis au point 2 méthodes permettant d'aborder une planification patrimoniale avec utilisation d'une société de droit commun :

- La première, seule applicable en présence d'enfants mineurs, a pour première étape la constitution d'une société de droit commun par les parents, au moyen de leurs actifs per-

sonnels, à laquelle fait suite une donation des parts de la société au profit de leurs enfants ;

- La seconde, fait précéder la constitution de la donation, par les parents à leurs enfants, des actifs, pour qu'ensuite ces actifs sont apportés, par les enfants cette fois, à la société de droit commun. Les parents participent à la constitution avec des deniers, plus faibles, qui leur sont restés propres.

Dans tous les cas, les parents sont généralement désignés gérants statutaires de la société, de sorte à maintenir entre leurs mains le contrôle sur la société.

A nouveau, l'unique événement fiscal dans le cadre de cette planification patrimoniale réside dans la donation, qu'elle intervienne préalablement ou postérieurement à la constitution de la société de droit commun. L'on n'aperçoit pas la disposition légale dont les objectifs seraient frustrés, bien au contraire, par l'opération telle que mise en œuvre, ceci pour des motifs fiscaux qui seraient différents de ceux qui gouvernent à une donation simple, isolée, de parts de sociétés.

C'est aussi avec stupéfaction que nous avons pris connais-

sance d'une décision récente adoptée par Vlabel, n° 16.046 du 14 novembre 2016, qui critique telle opération sur le plan de l'abus fiscal ([sur cette notion et ses contours, voyez l'article de Maître Mélanie DAUBE, cette revue](#)).

Dans l'affaire concernée, 2 époux, relativement jeunes, mariés sous le régime légal de la communauté, entendaient procéder à une donation d'une partie de leur patrimoine à leurs 2 enfants, mineurs, âgés de 4 et 7 ans. Ce patrimoine était principalement composé d'actions d'une société patrimoniale et d'un compte titres. Souhaitant conserver, légitimement, le contrôle sur les biens donnés, et s'assurer un revenu garanti, les parents envisageaient de procéder par l'apport de leurs actifs au sein d'une société de droit commun, constituée à du-

rée déterminée, jusqu'au décès de l'époux dernier survivant, et au sein de laquelle les 2 époux seraient désignés comme étant les gérants. Il était déjà prévu que certaines décisions de grande importance ne pourraient être prises qu'avec l'approbation desdits gérants.

Les époux entendaient ensuite procéder à la donation de la pleine propriété des parts de la société de droit commun à leurs 2 enfants, la donation devant être assortie d'une charge de rente, pour un montant de 30.000€ par an. Les époux avaient souhaité obtenir la confirmation de l'absence de caractère « abusif » de l'opération envisagée, et avaient interrogé Vlabel.

Pour des motifs qui nous apparaissent comme peu compréhensibles, Vlabel a refusé de

“

La position adoptée par Vlabel nous paraît erronée, aussi bien en ce qu'elle requalifie la donation assortie de rente en acte à titre onéreux, qu'en ce qu'elle considère que l'objectif de l'opération mise en place vise à frustrer l'application de l'article 2.7.1.0.3, 3° VCF.

En effet, l'opération, même assortie d'une rente élevée, reste une libéralité, et en présente toutes les caractéristiques, sans qu'il soit envisageable de la disqualifier en vente. La hauteur de la rente reste par ailleurs relativement raisonnable, puisqu'elle correspond à 3% de la valeur des actifs donnés, ce qui est loin d'être critiquable... selon nous.

”

rendre une décision de validation de l'opération, pour les motifs suivants :

- Vlabel retient le montant stipulé de la charge de rente, et déduit de son caractère particulièrement élevé, par rapport à la valeur des actifs donnés, qu'à terme de 30 ans, les biens donnés auront totalement été consommés par la charge, si bien que l'opération s'analyse non en une donation assortie de rente, mais bien en une vente ; fort de cette requalification, Vlabel entend appliquer à cette vente la disposition « anti-abus » spécifique contenue à l'article 2.7.1.0.9 VCF (soit l'équivalent de l'article 11 du Code des droits de succession);

- Ensuite, Vlabel se fonde sur la structure particulière de la société de droit commun telle qu'envisagée en l'espèce (parents désignés au titre de gérants, décisions importantes à prendre de l'accord des gérants, durée déterminée de la société de droit commun jusqu'au décès du dernier des 2 époux survivant, ...) pour considérer que l'opération envisagée par les contribuables a pour objectif de frustrer l'application de l'article 2.7.1.0.3, 3° VCF, qui soumet à l'impôt de succession toute donation réalisée sous la condition suspen-

sive ou le terme suspensif du prédécès du donateur.

Vlabel considère ainsi que par les clauses permettant le maintien entre les mains des parents, gérants, du contrôle sur les actifs intégrés dans la société de droit commun, dont les parts auraient été données aux enfants, les parties ne visent qu'à éviter l'application de l'impôt de succession sur l'opération, alors que celle-ci aurait le même objectif que la donation qui serait consentie sous la condition suspensive ou le terme suspensif du prédécès du donateur.

La position adoptée par Vlabel nous paraît erronée, aussi bien en ce qu'elle requalifie la donation assortie de rente en acte à titre onéreux, qu'en ce qu'elle considère que l'objectif de l'opération mise en place vise à frustrer l'application de l'article 2.7.1.0.3, 3° VCF.

En effet, l'opération, même assortie d'une rente élevée, reste une libéralité, et en présente toutes les caractéristiques, sans qu'il soit envisageable de la disqualifier en vente. La hauteur de la rente reste par ailleurs relativement raisonnable, puisqu'elle correspond à 3% de la valeur des actifs donnés, ce qui est loin d'être critiquable... selon nous.

Ensuite, l'on constatera, pour conclure, que ce n'est pas la propriété des actifs donnés, que les parents se sont réservés leur vie durant, mais uniquement la gestion de ceux-ci, ce qui est évidemment bien différent d'une donation stipulée sous condition ou à terme.

Vlabel aurait fait savoir, sans que cette position ne soit formellement rendue publique, que cette décision serait motivée par des éléments de fait « extrêmes », de sorte qu'elle ne pourrait être généralisée. L'on ne voit cependant pas quels éléments « extrêmes » pourraient avoir motivé de manière objective la décision ainsi rendue, qui doit pour l'instant, et sauf publication d'une décision plus sage, induire la plus grande prudence, même dans le recours à la société de droit commun.



Jonathan CHAZKAL

Contrats d'assurance-vie et héritage : les règles civiles ont changé depuis le 11 septembre 2017

Une précédente édition d'IDE-FISC livrait un résumé de l'importante réforme civile en matière de succession. Des règles aussi essentielles que celles de la réserve, de la liberté de tester et des pactes successoraux, par exemple, ont été adaptées à l'évolution de la société.

La loi du 4 avril 2014 contenant le régime civil du contrat d'assurance-vie a fait l'objet d'une modification importante à cette occasion, qui tend à mettre sur un pied d'égalité les bénéficiaires d'une donation ou d'un legs d'une part, et les bénéficiaires d'un capital décès d'assurance-vie d'autre part.

Avant l'adoption de la loi du 10 décembre 2012, il était possible de « déshériter » ses héritiers réservataires, en souscrivant une police d'assurance-vie en son propre nom et sur sa propre tête, mais en désignant un tiers comme bénéficiaire décès, et ce même pour une partie significative du patrimoine. Si certaines règles de répartition après dé-

cès relativement efficaces existaient entre personnes mariées (par exemple si des primes excédaient les capacités normales du défunt), les autres héritiers réservataires (principalement, les enfants), ne disposaient que de recours très limités à l'encontre du tiers ainsi gratifié par le défunt, alors qu'ils auraient pu solliciter, et le rapport, et la réduction, de la gratification, s'il s'était agi d'une donation ou d'un legs « ordinaires ».

Depuis 2013, les capitaux attribués à des bénéficiaires décès en exécution de contrats d'assurance-vie liquidés suite au décès du défunt, sont devenus réductibles, mais sans être rapportables à la succession - sauf si le souscripteur du contrat d'assurance-vie avait expressément spécifié le contraire, ce qui était extrêmement rare en pratique.

Gratifier quelqu'un par la voie de l'attribution d'un capital décès d'assurance-vie restait donc sensiblement différent, sur le plan civil, des effets d'une donation ou d'un legs au bénéfice de cette personne : les héritiers réservataires étaient autorisés à solliciter une réduction du capital décès à la quotité disponible, mais celle-ci était calculée sans rapport, c'est-à-dire sans y intégrer préalablement ledit capital.

“

En contrepartie de l'augmentation de la liberté de disposer (la quotité disponible est à présent de la moitié du patrimoine, et ne dépend plus du nombre d'héritiers), la loi tend désormais à faire en sorte que les héritiers aient de meilleures chances de parvenir à une situation d'égalité entre eux, notamment en alignant le traitement des capitaux décès, d'un point de vue civil, sur celui des donations et des legs.

”

Désormais, pour que le capital décès soit rapportable, il ne faut plus que le défunt l'ait spécifié expressément : il le devient d'office. Le défunt peut toujours souhaiter qu'il y ait, pour ces capitaux décès, dispense de rapport, mais il doit alors le préciser expressément. La règle est donc inversée.

Les capitaux décès sont dès lors civilement traités de même manière que les donations réalisées du vivant du défunt ou que les legs testamentaires (qui sont, en règle, aussi bien réductibles que rapportables, sauf dispense expresse).

Toutefois, cette disposition nouvelle n'est applicable qu'aux désignations de bénéficiaires décès qui sont intervenues après le 11 septembre 2017. Les contrats anciens restent donc soumis à l'ancien régime, soit jusqu'à leur dénouement, soit jusqu'au moment où - par hypothèse - le preneur déciderait de nommer un nouveau bénéficiaire dans le cadre d'un contrat existant.

En contrepartie de l'augmentation de la liberté de disposer (la quotité disponible est à présent de la moitié du patrimoine, et ne dépend plus du nombre d'héritiers), la loi tend désormais à faire en sorte que les héritiers aient de meilleures chances de parvenir à une situation d'égalité entre eux, notamment en alignant le traitement des capitaux décès, d'un point de vue civil, sur celui des donations et des legs.

Si la tentative est louable, le législateur a néanmoins perdu de vue le fait que les contrats d'assurance-vie concernés par la modification de cette règle deviennent actuellement de plus en plus rares (car dans cette hypothèse, les bénéficiaires décès sont assujettis au paiement de droits de succession élevés, selon leur taux de parenté avec le preneur d'assurance ; ces contrats-là ne sont donc pas fiscalement avantageux).

Les contrats de prévoyance « à l'ancienne » laissent actuellement de plus en plus la place à des contrats de planification patrimoniale, organisés en vue de réduire cette charge de droits de succession, et qui impliquent bien souvent la liquidation totale ou partielle des contrats, avant le décès des preneurs, auquel cas ces nouvelles règles ne trouvent bien évidemment pas application, faute de dénouement pour cause de décès.



Séverine SEGIER

Réforme annoncée de l'impôt des sociétés à partir de 2018 : les grandes lignes de l'accord

Le gouvernement Michel l'avait annoncé au début de l'année 2016. Le projet avait stagné depuis lors, compte tenu des différents qui avaient surgi entre les membres du gouvernement, notamment pour ce qui concerne le régime fiscal applicable aux plus-values sur actions des particuliers. C'est donc avec intérêt que l'on a pris connaissance, le 26 juillet 2017, du contenu de l'accord gouvernemental négocié durant la nuit du 25 au 26, particulièrement les mesures qui devraient fonder la réforme, dès 2018, de notre impôt des sociétés.

La « mesure phare » de la réforme sera bien entendu la diminution du taux de base de l'impôt, qui passera, dès 2018, de 33% à 29%, pour atteindre 25% en 2020. Au cours de la même période, la contribution complémentaire de crise sera ramenée de 3% à 2%, dès 2018, pour être supprimée définitivement, dès 2020. Une réduction plus importante bénéficiera aux PME, puisque le taux réduit progres-

sif sera réduit, dès 2018, pour être porté de 25% à 20%, mais sera désormais limité à la première tranche de 100.000€. Les PME seront ainsi soumises, à l'avenir, au taux normal de l'impôt des sociétés, pour la partie de leur résultat qui excèdera 100.000€.

Cette mesure sera accompagnée de mesures secondaires également appréciables telle la suppression, dès 2018, de la taxe de 0,412% applicable aux plus-values sur actions « exonérées », réalisées par les « grandes sociétés ». L'on peut également citer la mesure d'adaptation, voire de suppression, de la « fairness tax » frappant les dividendes versés par des sociétés belges s'acquittant de peu d'impôts. L'on notera par ailleurs une augmentation de la « déduction pour investissement unique » accordée aux PME et aux entreprises unipersonnelles, afin la porter à 20% pour l'année 2018. La dispense de versement du précompte professionnel pour personnel scientifique sera enfin étendue, graduellement, aux détenteurs de certains diplômes (baccalauréats).

A priori, l'intention du gouvernement est louable, puisqu'elle a l'apparence d'un allègement de la charge fiscale. En réduisant son taux d'imposition à l'impôt des sociétés, la Belgique

quitterait en effet le groupe des Etats européens taxant le plus les sociétés, pour s'aligner sur la « moyenne européenne ». Face à cet objectif, rien n'est à dire.

Le gouvernement a cependant confirmé que la réforme devait être « budgétairement neutre ». Celle-ci passera dès lors par l'adoption d'une série de mesures accessoires, destinées à assurer le financement de la réduction du taux normal de l'impôt des sociétés. Et c'est ici que les modifications annoncées risquent d'avoir un impact fiscal non négligeable sur de nombreuses sociétés belges.

Sans pouvoir être exhaustif, l'on peut citer les mesures suivantes, qui trouveront à l'appliquer dès 2018 :

Instauration d'une base imposable minimale. Les sociétés qui réalisent un résultat fiscal supérieur à 1.000.000€ se verront imposées sur une « base minimale d'imposition », mise en œuvre au travers d'une limitation de la déduction de certains postes de frais, tels le report de la déduction « RDT » non utilisée, le report de la déduction pour revenus d'innovation, le report des intérêts notionnels, ainsi encore que le report des pertes antérieures. La déduction sera limitée à un montant

maximum de 1.000.000€ + 70% du solde du résultat fiscal. Il s'en déduit que 30% de ce solde formera la base minimale d'imposition à laquelle s'appliquera le taux normal de l'impôt des sociétés. Dès que le taux normal de l'ISOC sera abaissé à 25%, il en résultera une imposition effective de ces sociétés au tarif de 7,5%.

Adaptation des conditions d'exonération des plus-values sur actions réalisées par les sociétés. Concomitamment à la suppression annoncée de la taxe de 0,412%, commentée ci-dessus, le régime d'exonération des plus-values sur actions réalisées par des sociétés sera adapté, afin d'être mis en concordance avec le régime de la déduction «RDT». Pour le futur, l'exonération ne sera acquise que si la participation dans la société dont les actions sont cédées atteint, pendant plus d'un an, un seuil au moins égal à 10% du capital de la société, ou si la valeur d'acquisition de la participation est supérieure ou égale à 2.500.000€.

Modification du régime des intérêts notionnels («capital à risque»). L'on assistera, dès 2018, à la transformation du régime des «intérêts notionnels» afin que seul le capital supplémentaire issu d'augmentations

de capital soit pris en compte. Un calcul sera opéré sur la base de l'évolution de la moyenne des capitaux propres au cours des 5 dernières années d'activités. Rappelons, à cet égard, que le régime initialement mis en place avait pour objectif de motiver l'investissement en capital à risque sur fonds propres, afin de permettre le financement des PME autrement que par l'emprunt. La mesure annoncée vise dès lors à revenir à cet objectif initial.

Application d'une cotisation spéciale de 10% en présence d'une rémunération de dirigeant insuffisante. Le taux réduit de l'impôt des sociétés applicable à la première tranche de 100.000€, dont pourront bénéficier les PME (taux nominal de 20%), ne pourra être revendiqué que si la PME attribue à au moins un dirigeant d'entreprise personne physique une rémunération minimale de 45.000€. La rémunération pourra être inférieure, à condition qu'elle soit alors égale ou supérieure aux revenus imposables à la société. En outre, toute société, PME ou non, se verra infliger une cotisation spéciale de 10% sur la différence existant entre le montant alloué au dirigeant d'entreprise et le montant pivot de 45.000€, lorsque la rémunération n'atteindra pas ce seuil.

Modification à la règle d'imputation volontaire des réductions de capital. Actuellement, si une société qui décide d'une réduction de capital le précise dans l'acte authentique qui consigne l'opération, celle-ci s'imputera, au choix de la société, sur le capital libéré («bon capital»), ou sur les réserves taxées et/ou immunisées de la société. Le régime fiscal applicable à cette réduction de capital, dans le chef de la société comme de ses actionnaires, s'en trouve bien évidemment influencé. Dès 2018, tel choix ne sera plus permis. Toute réduction de capital sera présumée provenir proportionnellement des «réserves

“

Le moment est dès lors venu pour toute société, soumise à l'impôt en Belgique, qu'elle ait le statut de PME ou non, de procéder sans délai à un « audit fiscal » de sa situation, afin de déterminer avec précision l'incidence des nouvelles mesures sur sa charge fiscale, et au final, l'état de sa trésorerie. Le cas échéant, elle fera en sorte d'adapter son comportement afin d'anticiper les modifications à venir.

”

taxées» et sera dès lors soumise, pour cette part, au pré-compte mobilier. Il ne sera en conséquence plus possible, en présence de réserves taxées, de faire le choix d'imputer la réduction de capital, exclusivement, sur du « bon capital », afin d'éviter la taxation. C'est un système qui est déjà applicable dans d'autres Etats de l'Union européenne, et notamment le Luxembourg.

Instauration d'un principe de matching en matière fiscale. Désormais, les frais liés à un exercice comptable ultérieur ne pourront plus être déduits (au titre de frais professionnels) durant l'exercice fiscal en cours. La technique classique qui permettait de payer, et déduire, anticipativement, au cours d'un exercice fiscal, des charges relatives à un exercice ultérieur, ne sera plus admissible.

Modification du régime de déduction des provisions pour risques et charges. Seules les provisions pour risques et charges qui correspondent à une obligation qui existe effectivement à la date de clôture de l'exercice pourront faire l'objet d'une exonération.

Instauration d'un régime de taxation effective des supplé-

ments d'impôts enrôlés ensuite d'un contrôle fiscal. A l'exception de la déduction « RDT » de l'exercice fiscal concerné, toute augmentation de la base taxable d'une société établie ensuite d'un contrôle fiscal ne pourra plus être réduite par l'application de déductions fiscales disponibles. Par ailleurs, le calcul des intérêts moratoires et des intérêts de retard sera réformé, en ce sens que les intérêts de retard seront toujours plus élevés de 2% (par rapport aux intérêts moratoires).

Augmentation de la sévérité des sanctions en cas de non respect des obligations fiscales. Les sanctions applicables en cas de non dépôt de la déclaration fiscale, ou en cas d'insuffisance de versements anticipés seront accrues. En effet, la réforme entend porter à 40.000€ le montant de la base minimale forfaitaire applicable en cas de non déclaration ou de déclaration tardive à l'impôt des sociétés. En cas d'insuffisance de versements anticipés, la majoration d'impôts sera toujours appliquée, sans distinction. Le taux d'intérêt de base permettant d'inciter les entreprises à effectuer des versements anticipés sera par ailleurs porté à 3%.

Adoption de mesures « anti abus » visant à éviter la « pla-

nification fiscale » agressive. 2 mesures « anti abus » seront instaurées afin d'éviter le report artificiel de taxation de certains postes de bénéfices à une époque où le taux d'imposition sera réduit. Ainsi, les reprises de provisions pour risques et charges qui interviendraient postérieurement à la réduction du taux nominal de l'impôt des sociétés resteront soumises à l'imposition qui était en vigueur au moment de la comptabilisation de la provision. Il en sera de même en présence de plus-values visées par le régime de la taxation étalée sous condition de emploi, qui deviendraient taxables à une époque où le taux nominal serait réduit, ensuite d'une absence de réinvestissement dans les conditions et délais prévus par le Code. La taxation qui serait alors applicable à ces plus-values sera également celle qui existait au moment où la plus-value a été réalisée. Par ailleurs, des intérêts de retard y seraient applicables.

Ces mesures s'accompagneront de nouvelles réformes, applicables à partir de 2020, que l'on peut résumer comme suit :

Instauration d'un système de consolidation fiscale. Un système de consolidation fiscale sera instauré, en vertu duquel plusieurs entités appartenant

à un même groupe de sociétés formeront une seule et même entité imposable sur le plan fiscal.

Instauration d'une mesure «CFC» (Controlled Foreign Company) et adoption d'autres mesures issues de l'implémentation en droit belge des directives «ATAD» (Anti Tax Avoidance Directive). Ainsi, est-il prévu l'introduction en droit belge, à partir de 2020, d'une mesure permettant la taxation, dans le chef d'une société belge, de certains revenus perçus par une filiale étrangère qu'elle contrôle, même dans l'hypothèse où ces revenus n'auraient pas effectivement été distribués. Le droit fiscal belge se verra également «amélioré» par l'insertion dans le Code de nouvelles dispositions concernant l'«exit tax», ainsi encore que de règles nouvelles visant à lutter contre les dispositifs dits «hybrides». Dans ce même contexte, il faut noter l'insertion de règles limitant la déductibilité des intérêts dans le chef des sociétés (implémentation de la directive EU n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016).

Modification de la notion d'établissement stable étranger et limitation de la possibilité de déduction de pertes de tel établissement en Belgique. La

Belgique modifiera, dès 2020, sa définition de la notion d'«établissement stable» afin de se conformer aux prescriptions de l'OCDE, qui en impose une interprétation plus économique que juridique. Dans la foulée, les règles permettant la déductibilité fiscale, dans le chef de la société belge dont émane l'établissement stable, des pertes de cet établissement sera limitée. La société belge ne sera admise à les déduire que lorsqu'elle prouvera avoir préalablement épuisé toutes les possibilités d'effectuer cette déduction dans l'Etat de situation de son établissement.

Renforcement des mesures visant à lutter contre la fraude fiscale en matière de «transfer pricing». L'échange d'informations sera accru, de même que les mesures de contrôle, afin de lutter contre les abus en la matière. Par ailleurs, le critère permettant d'admettre ou de rejeter un taux d'intérêt, sur le plan fiscal, sera modifié.

Instauration d'une mesure temporaire, favorable à la conversion de «réserves exonérées» en «réserves taxées». Pendant une période de 2 ans, débutant en 2020, il sera permis à une société de convertir ses «réserves exonérées» existant au 31 décembre 2016, en «réserves

taxées» («normales»), en subissant sur ces réserves un impôt réduit de 15% (ce taux pourra même être réduit sous certaines conditions).

Suppression de la déductibilité de l'escompte pour les dettes relatives à des actifs non amortissables. Dès 2020, il ne sera plus admis de déduire fiscalement tel escompte.

Suppression de la possibilité de pratiquer un amortissement dégressif pour les actifs acquis ou constitués à partir du 1er janvier 2020. L'amortissement dégressif ne sera plus admis fiscalement. En outre, les PME ne pourront déduire la première annuité d'amortissement que prorata temporis, soit en proportion avec la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle l'immobilisation concernée a été acquise ou constituée).

Modifications diverses. Dès 2020, les amendes liées aux impôts directs, et indirects, de même que la cotisation distincte sur commissions secrètes, deviendront entièrement non déductibles. Le régime de déduction fiscale des frais de voiture sera également revu, en ce compris pour ce qui concerne les véhicules électriques. Le montant maximum de déductibilité

sera fixé à 100%. L'on assistera en outre à une modification du régime du « tax shelter ». Enfin, une série d'exonérations seront supprimées (exonération pour personnel supplémentaire, exonération pour passif social lié au statut unique, exonération de 40% pour les salaires des stagiaires, etc).

Le moment est dès lors venu pour toute société, soumise à l'impôt en Belgique, qu'elle ait le statut de PME ou non, de procéder sans délai à un « audit fiscal » de sa situation, afin de déterminer avec précision l'incidence des nouvelles mesures sur sa charge fiscale, et au

final, l'état de sa trésorerie. Le cas échéant, elle fera en sorte d'adapter son comportement afin d'anticiper les modifications à venir.

Toute volonté de restructuration devra cependant être étudiée avec soin, afin d'en examiner les conséquences fiscales, mais également de vérifier la compatibilité des modifications envisagées avec les nouvelles normes BEPS développées par l'OCDE, qui visent à encadrer la dimension internationale de nombreuses relations sociétales (en imposant une taxation effective de toutes entreprises là où elles réalisent leurs bénéfices,

et la transparence fiscale complète, tout en luttant contre le risque de double imposition effective), ou encore celles issues des directives ATAD initiées par l'UE.

Nous resterons évidemment attentifs aux développements futurs du plan annoncé de réforme de l'impôt des sociétés.



Mélanie DAUBE –
Jonathan CHAZKAL

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

Ellen CASSAER
Jonathan CHAZKAL
Mélanie DAUBE
Tristan KRSTIC
Séverine SEGIER
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Décembre 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