



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 109 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2019 - info@idefisc.be

Editorial

Procédure : le mauvais choix

Depuis plusieurs dizaines d'années, se pose la question, délicate, de savoir qui, du juge pénal ou du juge fiscal, doit statuer, en cas de poursuites pénales pour fraude fiscale, sur la question de savoir si l'impôt est dû. Il s'agit le plus souvent d'une question préalable à celle de juger la fraude elle-même, parce qu'il est, hormis des hypothèses assez rares, difficile d'imaginer qu'une infraction fiscale a été commise lorsqu'aucun impôt n'a été éludé.

Jusqu'à présent, la question pouvait être décidée concurremment par le juge pénal et le juge fiscal (soit une chambre spéciale du tribunal de première instance puis de la Cour d'appel). Cela pouvait entraîner, dans certains cas, des divergences de décisions, parce que la vieille règle « *le criminel tient le civil en état* », qui donnait la priorité à la décision pénale, devant laquelle le juge civil devait s'incliner, n'est pas absolue, et connaît des exceptions de plus en plus fréquentes.

Une loi récente vient de décider qu'en cas de poursuites pénales pour fraude fiscale, l'ensemble du contentieux, soit à la fois la question fiscale et la question pé-

nale, relève du juge pénal. C'est donc lui qui, désormais, lorsqu'il y a poursuite pénale, doit à la fois déterminer si un impôt a été éludé, en fixer le montant, et statuer le cas échéant sur la question de savoir si l'acte doit être sanctionné pénalement.

Ce système a le mérite d'unifier la procédure, même s'il n'aboutira peut-être pas toujours à éviter des décisions contradictoires : il peut arriver que des personnes qui ne comparaissent pas devant le juge pénal (conjoint, société, complices) soient concernées par la question fiscale en cas de codébitéur ou pour une autre raison. Ceux-ci pourront toujours contester l'application à eux-mêmes de la décision pénale et la leur faire déclarer inopposable.

S'agissant d'une matière qui est, de toute façon, d'ordre public, le choix inverse aurait sans doute été préférable : celui de faire trancher la question d'abord par le juge fiscal. Ce choix était celui du législateur de la défunte « *charte du contribuable* », dans les années 1980 et il permettait de s'assurer que le juge naturel des litiges fiscaux prenne la décision. Cela aurait été d'autant plus justifié, que, depuis lors, les

chambres fiscales des tribunaux sont en général composées de juges fiscaux spécialisés, ce qui a beaucoup concouru à améliorer la justice dans les litiges fiscaux. Ce n'est en général pas le cas des juges siégeant dans les chambres pénales quelles que soient par ailleurs leurs qualités.

Le choix qui a été fait, en faveur des juridictions pénales, relève manifestement, une fois de plus, de préoccupations d'ordre strictement répressif. Il aura malheureusement comme conséquence d'accroître encore la surcharge des juridictions correctionnelles, en leur demandant de trancher des questions, souvent très techniques, de pur droit fiscal auxquelles elles ne sont souvent pas habituées. Ce n'est sans doute pas la meilleure manière de résorber l'arriéré judiciaire qui affecte particulièrement ces tribunaux.

Thierry AFSCHRIFF





Les coups de griffe de l'ours

Ne jamais faire confiance aux promesses politiques

Chacun connaît la véracité de ce qui est exprimé dans ce titre. Mais l'on vient de constater que, même lorsque les promesses sont concrétisées en lois, il ne faut pas y faire confiance non plus.

La réforme, très malencontreuse, de l'impôt des sociétés était déjà simplement « neutre », ce qui signifie que les diminutions de taux s'accompagnaient d'augmentations de base imposable ou de mesures fiscales entraînant des impôts supplémentaires. Mais en outre, les réductions d'impôts étaient échelonnées dans le temps, ce qui fut concrétisé dans la loi.

Mais aujourd'hui, des voix, dont certaines exprimées dans une note d'un ex-informateur pour la formation d'un gouvernement envisagent de reporter les baisses d'impôts, en tout cas pour les grandes entreprises.

Si cela devait se concrétiser – et c'est loin d'être exclu – les entreprises seraient doublement victimes. D'une part, les mesures initiales ne prévoyaient aucune réduction globale de la charge fiscale pour elles, malgré l'apparente réduction des taux, tandis que d'autre part, ces taux ne diminueraient finalement pas, ou beaucoup plus tard que prévu, ce qui conduit en réalité à une nouvelle augmentation d'impôt, qui était déjà particulièrement lourd.

Les promesses, même concrétisées en lois, n'engagent décidément que ceux qui les écoutent ...

Sommaire

Procédure : le mauvais choix	1
La TVA sur la location immobilière entre assujettis	4
Luxembourg : du nouveau du côté des rulings	5
La taxe de 0,15 % sur les comptes-titres est annulée !	6
Cotisation sur commissions secrètes : le point sur la position de la Cour constitutionnelle	7
L'implémentation, en droit belge de l' « instrument multilatéral », avec effet probable au 1 ^{er} janvier 2020	10
Mesure anti abus fiscal : non applicable aux réductions de capital	12
L'instauration, en droit fiscal belge, d'un système de consolidation fiscale	14
Fraude fiscale et indices de fraude fiscale ne sont pas synonymes !	17
Bail à ferme : diminution des droits de donation et de succession en Wallonie	18
Vous n'avez pas encore reçu votre avertissement-extrait de rôle ?	19
Du nouveau pour le saut de génération en Wallonie : donation rapide à 0 % de biens hérités	21
La fin de l'année approche : n'oubliez pas de déduire vos frais professionnels, la jurisprudence est en effet de plus en plus favorable	22

La TVA sur la location immobilière entre assujettis

La loi du 14 octobre 2018 a modifié, à partir du 1^{er} janvier 2019, le régime TVA de la location immobilière entre professionnels assujettis à la taxe, caractérisé jusque là par une exemption de principe.

Dorénavant, les parties au contrat de location peuvent opter pour la taxation des loyers, ce qui facilite grandement les opérations des professionnels de l'immobilier, qui ne pouvaient jusqu'ici récupérer les taxes payées en amont que par le biais d'opérations complexes comme le leasing immobilier.

Depuis le 1^{er} janvier dernier, une simple location immobilière permet au bailleur de revendiquer la déductibilité des taxes qu'il a supportées sur la construction ou la rénovation radicale du bien. Il suffit pour ce faire que les conditions suivantes soient remplies :

- 1° le contrat doit être à titre onéreux ;
- 2° il doit avoir une durée supérieure à 6 mois ;
- 3° le bailleur et le preneur doivent être assujettis à la taxe ;
- 4° le preneur doit utiliser exclusivement le bien pour l'activité économique lui conférant la qualité d'assujetti ;

5° le bailleur et le preneur doivent opter conjointement pour la taxation de la location ;

6° les taxes grevant les travaux immobiliers relatifs au bâtiment concerné et qui concourent spécifiquement à sa construction ou à sa rénovation radicale ou importante ne peuvent avoir été exigibles avant le 1^{er} octobre 2018.

La déduction de la TVA sur les biens et prestations qui ont concouru à la construction du bâtiment ne sera toutefois définitivement acquise au bailleur que s'il utilise effectivement l'immeuble pour des opérations taxées pendant une période de 25 ans.

Si, au cours de cette période, le bailleur n'utilise plus le bâtiment pour des opérations soumises à la TVA (comme le bail commercial avec option), la TVA déduite sera révisée en faveur de l'administration, à concurrence d'1/25^{ème} par année restant à courir jusqu'au terme de la période de révision.

Dans l'hypothèse d'une résiliation du bail et de la signature d'un nouveau bail, aucune révision ne doit en principe être effectuée, pour autant bien entendu que le nouveau bail soit également soumis à la taxe.

Il en va de même en cas de cession du bien en cours de bail, pour autant que le bien continue à être loué avec TVA après la cession.

Les éventuelles révisions résultant de modifications ultérieures dans l'utilisation du bien devront être effectuées dans le chef du cessionnaire (nouveau propriétaire).

“

Chose assez rare actuellement, l'arrêté royal du 7 novembre 2019, qui vient d'être publié, fait à cet égard preuve d'une grande souplesse. Il suffit en effet qu'une déclaration d'option soit signée par les parties au plus tard au moment où le contrat de location produit ses effets, et qu'elle précise l'identité complète des parties, l'identification de l'immeuble concerné, ainsi que la volonté des parties de soumettre la location à la taxe et la date de prise de cours de l'option.

”

Le législateur fédéral a laissé au Roi le soin de déterminer les modalités à observer dans le cadre de l'option pour la soumission du bail à la TVA.

Chose assez rare actuellement, l'arrêté royal du 7 novembre 2019, qui vient d'être publié, fait à cet égard preuve d'une gran-

de souplesse. Il suffit en effet qu'une déclaration d'option soit signée par les parties au plus tard au moment où le contrat de location produit ses effets, et qu'elle précise l'identité complète des parties, l'identification de l'immeuble concerné, ainsi que la volonté des parties de soumettre la location à la taxe et la date de prise de cours de l'option.

La déclaration d'option peut se faire sous n'importe quelle forme, et notamment sous forme de simple déclaration *pro fisco* dans le contrat de location. Elle ne doit pas être renouvelée en cas de tacite reconduction du contrat.



Martin VAN BEIRS

Luxembourg : du nouveau du côté des rulings

Comme d'autres Etats de l'Union européenne, le Luxembourg pratique les rulings fiscaux, c'est-à-dire des prises de position formelles de l'administration fiscale saisie, au préalable, par un contribuable au sujet de l'application d'une règle fiscale au regard de sa situation spécifique.

Suite à une loi du 19 décembre 2014, un cadre légal a été érigé pour le traitement des rulings, autrefois uniquement soumis à la pratique administrative.

Depuis 2015, une Commission des Décisions Anticipées examine et évalue les demandes de rulings qui, s'ils sont octroyés, ont une durée de validité réduite à 5 ans. On distingue les décisions anticipées de type général (*Advance Tax Rulings*) des décisions concernant les transactions de financement intragroupe en matière de prix du transfert (*Advance Pricing Agreements*).

Le projet de loi fiscale n° 7500 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat luxembourgeois pour 2020 prévoit à ce titre la caducité à la fin de l'année 2019 de toute décision anticipée (ruling) émise antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi précitée de 2014.

Afin de garantir la transition en toute sécurité juridique, l'Administration des Contributions Directes a récemment publié des informations à l'attention des contribuables dont les rulings conclus avant 2015 deviendront automatiquement caducs au 1^{er} janvier 2020. Selon ces informations, les contribuables visés par l'arrivée à terme d'une décision anticipée ayant pour objet des opérations qui n'ont pas encore produit tous leurs effets au moment de l'échéance, peuvent soumettre une nouvelle demande de décision anticipée selon la procédure réglementaire et légale.



Les rulings luxembourgeois « nouvelle procédure » restent donc un outil permettant d'apporter une sécurité juridique aux contribuables en validant a priori certaines interprétations du droit fiscal luxembourgeois.



Les rulings luxembourgeois « nouvelle procédure » restent donc un outil permettant d'apporter une sécurité juridique aux contribuables en validant *a priori* certaines interprétations du droit fiscal luxembourgeois.



Sylvie LEYDER

La taxe de 0,15 % sur les comptes-titres est annulée !

Saisie d'un recours à l'encontre de la loi du 7 février 2018 instaurant la TCT (taxe de 0,15 % sur les comptes titres d'au moins 500.000 €), la Cour constitutionnelle vient, dans un arrêt très attendu, de se prononcer et d'annuler la loi instaurant cette taxe.

La raison de cette annulation est purement technique : la taxe a été jugée discriminatoire car certains titres, jugés comparables à ceux visés par la taxe, n'étaient pas visés par celle-ci : les titres nominatifs, les produits dérivés, les certificats immobiliers, etc.

Le motif utilisé comme support de l'annulation n'est donc pas des plus satisfaisants : il laisse entendre que si la taxe avait visé tous les instruments financiers, sans distinction, elle aurait pu ne pas être annulée, ou à tout le moins pas sur la base de ce motif-là. Nous n'en saurons rien pour l'instant, car la Cour a décidé, comme ce motif permettait une annulation de l'entière de la disposition légale critiquée, de ne pas examiner les autres arguments, qui n'auraient pu avoir un effet plus étendu.

Annuler une loi revient en principe à faire en sorte qu'elle n'ait

jamais existé. Dès lors, en principe toujours, les personnes qui se sont acquittées de la TCT devraient pouvoir la récupérer.

Il n'en est rien toutefois : la Cour constitutionnelle, prenant en compte des objectifs « *budgétaires et administratifs* », a décidé de laisser subsister la loi pour ses effets passés.

En d'autres termes, les TCT qui ont été payées ne pourront pas être récupérées uniquement sur la base de l'existence de l'arrêt d'annulation.

Quelle attitude adopter désormais ?

Les personnes qui ont acquitté la TCT et ont déjà introduit une réclamation sur la base du caractère anticonstitutionnel de cette taxe, utiliseront l'arrêt de la Cour constitutionnelle à l'appui de leur argumentation, et pourront probablement se voir rembourser la taxe injustement prélevée.

Les personnes qui ont acquitté la TCT sans introduire de réclamation n'auront d'autre possibilité que de se fonder sur le fait qu'une taxe anticonstitutionnelle constitue une violation du droit de propriété et peut donc générer une demande de remboursement, mais sur la base du droit commun.

Quant aux personnes qui n'auraient pas encore acquitté la TCT alors qu'elle était due,

“

Les personnes qui ont acquitté la TCT sans introduire de réclamation n'auront d'autre possibilité que de se fonder sur le fait qu'une taxe anticonstitutionnelle constitue une violation du droit de propriété et peut donc générer une demande de remboursement, mais sur la base du droit commun.

”

elles pourraient, en théorie, être contraintes de le faire par l'administration fiscale.

Nous avons toutefois vu par le passé, face à ce type de situation, que souvent, une circulaire ministérielle est publiée, qui invite les fonctionnaires à ne pas exercer de poursuites et à consacrer leurs forces vives à d'autres tâches ... D'autant que pour l'administration, le fait de poursuivre l'exigibilité d'une taxe anticonstitutionnelle est en soi déjà contestable sur le plan des principes, quand bien même la Cour constitutionnelle a réservé à son arrêt d'annulation une mesure de non-rétroactivité.

S'agit-il pour autant d'une victoire ?

Assurément non : cet arrêt d'annulation ne remet pas en cause la légitimité de cette taxe, mais uniquement le fait qu'elle a comporté des erreurs techniques et une distinction arbitraire entre certains types d'instruments financiers et d'autres.

Il ne s'agira donc probablement que d'un bref répit, car ces erreurs seront très certainement corrigées dans un certain futur, ce qui justifie de continuer à se préparer à une réédition de cet impôt sur la fortune mobilière.



Séverine SEGIER

Cotisation sur commissions secrètes : le point sur la position de la Cour constitutionnelle

En vertu de l'article 219 du Code des impôts sur les revenus, si les dépenses visées par l'article 57 (e.a. commissions, courtages, honoraires, ATN, rémunérations, pensions, remboursements de frais propres à l'employeur, etc.) et/ou certains autres avantages de toute nature, ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, une cotisation distincte égale à 100% desdits dépenses, frais et avantages sera établie à charge de la société ; il en va de même si l'administration découvre l'existence de bénéfices dissimulés et/ou des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24° du Code.

Depuis le début de son existence, cette disposition a fait couler beaucoup d'encre, notamment pendant la période où le taux de la cotisation était de 300%, porté à 309% après application de la cotisation complémentaire de crise.

Le législateur a justifié ce taux exorbitant par sa volonté de lutter contre les abus et, depuis la modification législative qui a eu lieu en 1994, de dissuader la

fraude et de sanctionner le contribuable qui ne respecte pas ses obligations, afin d'éviter des récidives.

L'application de cette disposition a fait l'objet de plusieurs critiques, fondées tantôt sur le taux excessif de la cotisation (malgré le fait que la déductibilité – quand le résultat de la société le permettait - de la cotisation atténuait modérément l'impact de la cotisation sur la société), tantôt sur son caractère injuste, puisqu'elle s'appliquait même dans les cas où le bénéficiaire était connu de l'administration et d'ailleurs imposé sur ces mêmes revenus.

Par ailleurs, à partir d'un certain moment, considérant que cette disposition revêtait un caractère de sanction pénale, les Cours et Tribunaux se sont arrogés le droit de la moduler et/ou la réduire si les circonstances l'exigeaient.

Le législateur a réagi pour la dernière fois par la Loi-programme du 19 décembre 2014, en portant, dans un premier temps, le taux de la cotisation à 100%, voire même dans certains cas à 50%.

De plus, la Loi-cadre a ajouté un alinéa 7, qui prévoit que même en cas de défaut d'une déclaration régulière et spontanée par le bénéficiaire des revenus et avantages visés par l'article 219 (circonstance qui permettait à la société d'éviter l'application de

la cotisation distincte), la cotisation distincte ne s'appliquera pas si ce dernier a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné.

Ce délai de 2 ans et 6 mois a lui-même suscité nombre d'interrogations et questions.

Dans le cadre d'une affaire soumise à la Cour d'appel d'Anvers, l'appelant a soutenu que ledit délai de 2 ans et 6 mois n'était pas raisonnablement justifié au regard des impératifs constitutionnels, aux motifs que :

- D'une part, le taux avait été fixé en ayant uniquement égard au délai ordinaire d'imposition de 3 ans, alors que le législateur aurait dû tenir également compte des délais extraordinaires d'imposition de 5 (art. 358 du C.I.R. '92) et 7 ans en cas de commission de fraude fiscale (article 354, alinéa 2, du C.I.R. '92. Ainsi, dans certains cas, la société subissait l'application de la cotisation distincte, alors que le bénéficiaire était quand-même identifié et imposé endéans les délais extraordinaires d'imposition.
- D'autre part, cette disposition pourrait avoir pour effet que l'administration fiscale établisse une double imposition sur le même avantage : une fois à l'égard de la société et

une fois à l'égard du bénéficiaire.

Par un arrêt du 16 octobre 2018, la Cour d'appel d'Anvers a posé une question préjudicielle, aux termes de laquelle elle a interrogé la Cour Constitutionnelle sur la conformité aux principes d'égalité et non-discrimination de la différence de traitement dont fait l'objet une société qui aura octroyé des avantages de toute nature à leur dirigeant d'entreprise sans les mentionner sur une fiche individuelle et sur un relevé récapitulatif, selon que le bénéficiaire de ces revenus a été identifié de manière univoque

- dans les deux ans et six mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné (cotisation distincte non-applicable puisque l'administration a la possibilité d'encore imposer à temps le bénéficiaire des avantages dans le délai d'imposition ordinaire), ou
- en dehors du délai de deux ans et six mois (cotisation distincte applicable), alors même que l'administration aura déjà effectivement imposé à temps le bénéficiaire).

Dans son arrêt du 26 septembre 2019, la Cour constitutionnelle a d'abord rappelé que, par la loi-programme de 2014, le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte un caractère

“

Reste à voir si l'Etat belge procédera à l'amendement spontané de cette disposition ou s'il attendra le cas échéant qu'un recours en annulation, à nouveau possible dans les 6 mois de l'arrêt, soit introduit.

Dans l'attente, les contribuables qui font face à un problème analogue pourront tout de même bénéficier de l'autorité de chose jugée dite « renforcée » des arrêts rendus sur question préjudicielle ; cela implique que si la même question se pose dans le cadre d'un autre litige, le Juge saisi pourra, conformément à l'article 26 de la Loi spéciale, se dispenser d'interroger à nouveau la Cour : ce qui reviendra, en pratique, à appliquer à un problème analogue la solution dictée par l'arrêt commenté...

”

purement indemnitaire et non plus un caractère punitif, de sorte que l'article 219 a dorénavant pour seul objectif de compenser

une perte d'impôts sur les revenus dans le chef de l'Etat.

Elle a par la suite également souligné le fait qu'effectivement, le bénéficiaire identifié de manière univoque d'un avantage de toute nature qui n'est mentionné ni sur une fiche ni dans la déclaration peut être soumis à l'impôt applicable afin de pourvoir aux moyens visés pour le Trésor dans un délai, selon le cas et les dispositions légales applicables susmentionnées, de trois, cinq ou sept ans.

Au regard de ces éléments, la Cour a estimé que

- d'une part, dans la mesure où dans tous ces cas l'administration qui constate un avantage de toute nature non-déclaré est en mesure d'identifier le bénéficiaire de manière univoque et de le soumettre, ou d'avoir la possibilité de le soumettre, à l'impôt dans les différents délais d'imposition légaux précités, il n'est pas raisonnablement justifié, eu égard aux objectifs du législateur, que la personne qui octroie l'avantage soit soumise à une cotisation distincte.
- d'autre part, la solution inverse conduirait à une double taxation, ce qui va au-delà de l'objectif du législateur qui vise à obtenir simplement la compensation d'une perte de recettes fiscales.

La Cour constitutionnelle a donc réservé à la question préjudicielle une réponse affirmative et dit pour droit qu'en ce que « la non-application de la cotisation distincte est limitée aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a été identifié de manière univoque uniquement dans le délai de 2 ans et 6 mois et ne vaut pas pour les cas dans lesquels le bénéficiaire a été identifié de manière univoque en dehors de ce délai, mais a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux. », l'article 219, alinéa 7, du C.I.R. '92 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Cependant, il importe de noter que l'arrêt n'a pas d'effet erga omnes, de sorte que l'alinéa 7 de l'article 219 reste valable, de sorte que les autres juridictions et l'administration fiscale doivent continuer à l'appliquer.

Reste à voir si l'Etat belge procédera à l'amendement spontané de cette disposition ou s'il attendra le cas échéant qu'un recours en annulation, à nouveau possible dans les 6 mois de l'arrêt, soit introduit.

Dans l'attente, les contribuables qui font face à un problème analogue pourront tout de même bénéficier de l'autorité de chose jugée dite « renforcée » des arrêts rendus sur question préjudicielle ; cela implique que si la même question se pose dans le

cadre d'un autre litige, le Juge saisi pourra, conformément à l'article 26 de la Loi spéciale, se dispenser d'interroger à nouveau la Cour : ce qui reviendra, en pratique, à appliquer à un problème analogue la solution dictée par l'arrêt commenté...



Spyridon CHATZIGIANNIS

L'implémentation, en droit belge de l' « instrument multilatéral », avec effet probable au 1^{er} janvier 2020

1. En présence d'une situation impliquant un **élément d'extranéité**, le traitement fiscal d'une « opération » ne peut en général être déterminé en ayant égard aux seules dispositions fiscales du droit interne.

Telle situation se présentera, par exemple, lorsqu'un contribuable belge investit dans une entité étrangère, et que celle-ci rémunère cet investissement (principalement sous forme de dividendes ou d'intérêts, etc) ou encore lorsque ce même contribuable perçoit un revenu professionnel d'origine étrangère.

Traitées sous la seule considération du droit fiscal belge, ces situations induisent une imposition du contribuable en Belgique. Le contribuable belge est en effet imposé sur son revenu global mondial, en ce compris ses revenus d'origine étrangère.

En cette hypothèse, ce même contribuable est susceptible de subir une double, voire parfois une triple, imposition, selon la complexité de la situation, pour l'hypothèse où l'Etat de la source

du revenu impose également ce même revenu, suivant ses propres règles internes.

C'est ici qu'interviennent les **conventions préventives de la double imposition**. Celles-ci n'ont pas vocation à identifier le traitement fiscal d'un revenu perçu dans une situation qui présente un élément d'extranéité. Mais bien, et uniquement, d'attribuer, entre l'Etat de la source du revenu, et l'Etat de la résidence du contribuable qui le perçoit, lequel dispose du pouvoir d'imposition sur ledit revenu.

La Belgique a conclu de nombreuses conventions de ce type. Ainsi, le contribuable belge est relativement bien protégé (ou devrait l'être) des risques de **double imposition**. En présence de revenus mobiliers d'origine étrangère par exemple, les conventions conclues par la Belgique accordent en principe le pouvoir d'imposition à l'Etat de résidence, tout en réservant à l'Etat de la source du revenu le droit de prélever une « retenue à la source » sur ce même revenu, avec un tarif autorisé maximum toutefois, qui varie selon la Convention concernée.

2. Certains contribuables ont cherché, dans le cadre de leur planification fiscale, non pas à utiliser les conventions fiscales conclues entre les Etats afin de supprimer, à tout le moins réduire, la double imposition sur les revenus

qu'ils perçoivent, mais bien à bénéficier, parfois **artificiellement**, du bénéfice de ces conventions, afin de bénéficier d'un **traitement fiscal plus avantageux** (par exemple, en cherchant à bénéficier d'une réduction, ou d'une exonération, parfois plus importante, de la retenue à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances applicable dans des situations conventionnelles).

Toutes les conventions conclues par les Etats le sont sur base du même Modèle, le « Modèle OCDE ». Cependant, les transpositions par les Etats de ce Modèle dans leurs relations bilatérales avec d'autres Etats peuvent varier, parfois largement, d'une situation à une autre. C'est ainsi que l'on constate, à nouveau en matière de retenue à la source autorisée, une certaine disparité ; Certaines conventions la limitent à 10%, alors que d'autres la fixent à 15% ; Certaines conventions la suppriment totalement, sous réserve du respect de certaines conditions de participation, etc.

Face à ces comportements qu'il juge « artificiels », l'OCDE a œuvré afin de priver les contribuables concernés du bénéfice des conventions fiscales, lorsqu'il se révèle qu'un « montage » n'a été mis en place qu'avec l'**objectif principal** de bénéficier d'une convention fiscale « favorable ».

L'OCDE a ainsi ouvert une voie permettant de s'attaquer aux cas

d'utilisation abusive des conventions, y compris aux situations de **chalandage fiscal** (par exemple dans le cadre de certains mécanismes de financement faisant appel à des « sociétés relais »).

Dans la grande majorité des cas, l'application de l'instrument Multilatéral à une situation bilatérale aura toutefois pour effet de priver les contribuables concernés du bénéfice de la convention fiscale, lorsqu'il se révélera qu'un « montage » n'a été mis en place qu'avec l'objectif principal de bénéficier d'une disposition favorable de la convention fiscale (par exemple, une limitation du montant de la retenue à la source). A noter toutefois à cet égard que de telles dispositions « anti-abus » ont précédemment été également intégrées dans la « Directive Mère-Filiale » et implémentées depuis lors en droit interne belge.

3. L'OCDE a poursuivi cette démarche en l'intégrant dans son « plan d'action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert artificiel des bénéfices » (plus connu sous sa dénomination abrégée en anglais, « **plan d'actions BEPS** »). Ce plan a plus largement pour objectif de lutter contre les pratiques de planification fiscale internationale dite « agressive », et contient

de très nombreuses mesures, que nous avons déjà commentées dans de précédentes contributions.

Certaines de ces mesures doivent être intégrées dans les conventions préventives de la double imposition conclues par les Etats. Conscient que le processus d'adaptation de ces conventions – plus de 3000 sur un niveau mondial – serait (trop) long afin d'atteindre rapidement, et efficacement, son objectif, l'OCDE a enjoint les Etats membre à adopter un « Instrument Multilatéral » (« IM ») destiné à « sauter » l'étape de la renégociation bilatérale des conventions fiscales, en permettant aux Etats d'intégrer directement les mesures BEPS dans leurs conventions.

La Belgique a approuvé l'Instrument Multilatéral le 7 juin 2017. Encore fallait-il que cette ratification soit réalisée également au niveau des différents pouvoirs législatifs de notre pays pour être efficace. Tel est désormais le cas. L'Instrument Multilatéral entrera de ce fait en vigueur en Belgique, à partir du 1^{er} janvier 2020, pour les dispositions qu'il contient et qui concernent le prélèvement à la source, et à partir du 1^{er} avril 2020, pour les dispositions qu'il contient et qui concernent les autres impôts.

Encore faudra-t-il toutefois que les **deux Etats concernés** par

une situation d'extranéité aient ratifié l'Instrument Multilatéral.

4. Le principe contenu dans l'Instrument Multilatéral est qu'il **s'applique conjointement** avec la convention fiscale bilatérale concernée.

Il complète ainsi la convention de dispositions visant à lutter contre des « abus » communs dans l'utilisation des conventions, principalement en matière de résidence fiscale, de limitation de la double imposition en présence d'un revenu mobilier (dividende, intérêt, etc), voire encore de détermination de pouvoir d'imposition en présence de plus-values (principalement, en présence d'une plus-value sur actions d'une société (à prépondérance) immobilière). L'Instrument Multilatéral étend et assouplit de plus la définition de la notion d'« établissement stable » d'une société.

Désormais, en présence d'une telle situation, il ne sera plus suffisant d'examiner le contenu de la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'autre Etat concerné.

Il faudra de plus examiner si les deux Etats signataires ont ratifié l'Instrument Multilatéral, et, si tel est le cas, s'ils ont tous deux placé la convention fiscale concernée sous le champ d'application de cet Instrument Multilatéral (au

titre de « **Covered Tax Agreement** » (CTA)).

En cette hypothèse, il faudra encore examiner si les Etats signataires ont limité leur implémentation aux **dispositions minimales** de l'Instrument Multilatéral, qui s'appliquent obligatoirement, ou si les deux Etats concernés ont également opté, tous deux, pour l'application des **dispositions optionnelles**. Si tel est le cas, il faudra de plus examiner si l'un des deux Etats impliqués a, ou non, formulé des **réserves** quant à l'application de certaines de ces dispositions optionnelles.

Il pourrait de ce fait se concevoir que malgré la ratification par les 2 Etats concernés de l'Instrument Multilatéral, une situation d'extranéité reste régie par la seule convention bilatérale négociée et conclue par ces mêmes deux Etats...

5. Dans la grande majorité des cas, l'application de l'instrument Multilatéral à une situation bilatérale aura toutefois pour effet de priver les contribuables concernés du bénéfice de la convention fiscale, lorsqu'il se révélera qu'un « **montage** » n'a été mis en place qu'avec l'**objectif principal** de bénéficier d'une disposition favorable de la convention fiscale (par exemple, une limitation du montant de la retenue à la source). A noter toutefois à cet égard que de telles dispositions

« anti-abus » ont précédemment été également intégrées dans la « Directive Mère-Filiale » et implémentées depuis lors en droit interne belge.

Cet effet pourra même être imposé à un contribuable alors qu'au moment de la mise en place d'un comportement, ou d'une situation, la réglementation belge en vigueur (en ce compris son état d'application de l'Instrument Multilatéral) ne le, la, considère pas comme « *abusif* ».

L'on conclura de ces principes qu'il est plus important que jamais d'anticiper, avant même toute mise en place, toutes les hypothèses de traitement fiscal qu'une opération économique pourrait induire, en tenant compte non seulement des dispositions fiscales en vigueur, mais également des principes érigés en règle par les Institutions Internationales, particulièrement l'OCDE.



Mélanie DAUBE

Mesure anti abus fiscal : non applicable aux réductions de capital

Un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand du 1^e octobre 2019 censure l'application de la mesure générale anti-abus fiscal à une réduction de capital réalisée avant la réforme de 2017.

L'administration fiscale estimait qu'en application de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992, le montant de la réduction de capital devait être soumis au précompte mobilier, qui était alors au taux de 25 %.

La Cour précise qu'il appartient en premier lieu à l'administration de démontrer que le contribuable a choisi un acte juridique, ou un ensemble d'actes juridiques qui réalisent une même opération, qui est contraire aux objectifs d'une disposition fiscale clairement identifiée et dont le motif essentiel consiste à éviter l'impôt.

La question que la Cour va se poser va être de déterminer si l'opération litigieuse est contraire aux objectifs d'une disposition fiscale clairement identifiée.

Or la Cour d'appel note qu'il ne peut être déduit ni du texte de la loi ni des travaux parlementaires

que l'exonération des réductions de capital prévue à l'article 18, alinéa premier, 2°, du C.I.R. 1992 était soumise à la condition que la société n'ait pas de bénéfices réservés.

La Cour rappelle que rien n'empêche un contribuable de choisir librement la voie la moins imposée.

Sous l'empire de l'article 18, alinéa premier, 2°, du C.I.R. 1992 de l'époque, un contribuable pouvait en effet opter, lorsqu'il y avait des réserves, pour l'imputation du remboursement de capital totalement sur le capital libéré sur le plan fiscal (le « bon capital ») afin de pouvoir effectuer un remboursement de capital en exemption d'impôt.

Le législateur permettait légalement ce choix à l'époque, de sorte que l'administration ne peut soutenir que faire application de ce choix fût considéré par le législateur comme un abus. C'est donc à tort que l'administration a fait application de la disposition anti-abus (Gand, 1er octobre 2019, 2018/AR/925).

Cette jurisprudence est importante et la bienvenue car elle rappelle que pour pouvoir qualifier une opération d'abus, le fisc doit démontrer que celle-ci est contraire à l'objectif du législateur ayant édicté la disposition légale concernée par l'abus.

Or, le texte de l'article 18, tel qu'applicable à l'époque, était clair : il exonérait expressément les réductions de capital opérées en exécution du Code des sociétés.

Tel était bien le cas en l'espèce.



Cette jurisprudence est importante et la bienvenue car elle rappelle que pour pouvoir qualifier une opération d'abus, le fisc doit démontrer que celle-ci est contraire à l'objectif du législateur ayant édicté la disposition légale concernée par l'abus.

Or, le texte de l'article 18, tel qu'applicable à l'époque, était clair : il exonérait expressément les réductions de capital opérées en exécution du Code des sociétés.



Dès lors, la volonté du législateur ne pourrait être considérée comme étant transgressée puisque le législateur exonérait expressément et volontairement de telles réductions de capital.

Rappelons toutefois que le texte de l'article 18 a été modifié par la suite, mais d'une part cette ver-

sion est inapplicable à l'espèce envisagée, et d'autre part, la modification législative de l'article 18 est en réalité de nature à démontrer que les opérations réalisées avant la modification étaient bien légales et non abusives, puisque le législateur précédent n'a jamais émis la volonté de taxer de telles opérations.



Pascale HAUTFENNE

L'instauration, en droit fiscal belge, d'un système de consolidation fiscale

1. La loi de **réforme de l'impôt des sociétés** fut adoptée le 25 décembre 2017. Elle a depuis lors déjà été « corrigée » par une loi de réparation du 30 juillet 2018. Cette loi de réforme est porteuse d'un ensemble de mesures que l'on peut qualifier d'« incitants » destinés à rendre le régime belge de l'impôt des sociétés plus attractif pour les sociétés. Ces incitants sont toutefois compensés par diverses mesures de financement, qui en constituent la « contrepartie ». La réforme est entrée en vigueur en **2 phases**, dont la première a débuté le 1^{er} janvier 2018, et la seconde il y a presque un an déjà, au 1^{er} janvier 2019.

Au titre des « incitants » de la seconde phase, l'on trouve l'instauration d'un **système de consolidation fiscale**. En contrepartie de celui-ci, il faudra désormais tenir compte de l'intégration, dans le système belge de l'impôt des sociétés, d'un corps de règles « CFC » (ou « SEC »). Nous avons déjà abordé, dans une précédente édition, la teneur de ce nouveau régime dit « SEC ». Depuis lors, ce régime a par ailleurs été aménagé, ceci afin d'implémenter plus adéquua-

tement, en droit belge, les mesures issues des directives dites « ATAD ».

La présente contribution s'attardera sur le **système de la « consolidation fiscale »**, dont l'objectif annoncé par les autorités belges est de relever l'attractivité du régime fiscal belge pour les groupes belges et multinationaux. La mesure nouvelle permettrait à ces groupes de compenser, dans certaines circonstances, les pertes de l'année d'une société du groupe (déficiaire) avec les bénéfices d'une autre société du même groupe (bénéficiaire).

2. Le **mécanisme du système** est fondé sur la déduction de ce que l'on nommera désormais un « transfert intra-groupe ». On peut le décrire de la manière suivante :

- une société bénéficiaire d'un groupe pourra déduire, fiscalement, de son bénéfice d'une période imposable, un « transfert intra-groupe » ;
- en contrepartie, une société déficiaire du même groupe devra reprendre, dans sa déclaration fiscale à l'impôt des sociétés, ce même « transfert intra-groupe », au titre de bénéfice, de la même période imposable (réduction des pertes reportées) ;

- la société bénéficiaire devra payer, à la société déficiaire, une indemnité, égale à l'impôt des sociétés qui aurait été dû en l'absence de déduction du « transfert intra-groupe » ;
- le mécanisme opérera par le biais de la déclaration fiscale, mais non sur le plan comptable.

3. Le système, qui semble à priori avantageux, se révèle au final fort strict dans ses conditions de mise en application.

En premier lieu, seules **certaines sociétés sont éligibles** au système de consolidation fiscale. Ainsi :

- la société bénéficiaire doit être une **société résidente** soumise à l'impôt des sociétés, ou encore un établissement belge d'une société étrangère soumise à l'impôt des non-résidents-sociétés ;
- la société déficiaire doit également être une **société résidente**, soumise à l'impôt des sociétés, ou une société étrangère dite « éligible » (établie au sein de l'Espace Economique Européen – en réalité, il s'agira d'un établissement belge d'une société étrangère éligible, soumise à l'impôt des non-résidents sociétés) ;

Certaines catégories de sociétés sont donc **exclus** du système, et notamment :

- les sociétés qui ne sont **pas soumises** aux règles communes de l'impôt des sociétés (on pense ici, notamment, aux sociétés soumises aux « régime diamant », aux sociétés imposées au forfait, ou encore à certaines sociétés d'investissement) ;
- les sociétés **étrangères** qui bénéficient, dans leurs pays d'établissement, d'un régime d'imposition dérogeant au droit commun (en certaines circonstances) ;
- (*plus étonnement*) les sociétés qui mettent un **bien immobilier**, ou d'autres droits réels sur un tel bien, à la disposition d'une ou plusieurs personnes physiques qui exercent dans la société un mandat (avec extension de l'exclusion au conjoint ou aux enfants sous couvert du droit de jouissance légale).

En outre, la mesure ne s'appliquera que s'il existe un lien étroit entre la société bénéficiaire et la société déficitaire du groupe. Ce **lien étroit** est défini par la loi. Ainsi, la société déficitaire devra être une société :

- qui dispose d'une **participation** d'au moins 90 %

dans le capital de l'autre société (*hypothèse de la société mère*) ;

- dont le **capital** est détenu à raison d'au moins 90% par l'autre société (*hypothèse de la société filiale*) ;
- dont le capital est directement détenu à raison d'au moins 90% par une **troisième société**, qui dispose elle-même d'une participation d'au moins 90% dans le capital de l'autre société (hypothèse de sociétés sœurs).

La mesure est en conséquence **limitée** aux sociétés-mères, filiales, ou sœurs du contribuable, ou des établissements belges de ces sociétés. Les hypothèses de participation indirecte, d'actionnariat commun exercé par une même personne physique, ou d'une participation inférieure au seuil des 90 % seront non-éligibles au système de consolidation fiscale. Il faut que la participation soit «directe» (seules sont visées les structures de groupe dites «en râteau»).

Enfin, le lien étroit, tel que défini par la loi, devra être présent, **de manière ininterrompue, durant au moins 5 périodes imposables**, entre les deux sociétés concernées. Au titre d'exemple, une société constituée en 2018, et qui est présumée déficitaire, ne pourra participer au système de consolidation fis-

cale qu'à partir de la période imposable 2022...Il faudra encore que les périodes imposables des sociétés concernées correspondent, ce qui signifie qu'elles devront avoir les mêmes dates de début et de fin.

“ *Le système de la consolidation, entré en vigueur au 1er janvier 2019, semble a priori intéressant. Son caractère très formaliste, couplé au fait qu'il est limité aux pertes, pour une période imposable, nous conduit cependant à craindre qu'il se révélera vite trop restrictif. Il faudra dès lors parfois revoir la structure du groupe, afin de pouvoir en bénéficier. Cette restructuration ne pourra cependant être envisagée qu'en ayant égard au contexte fiscal global, et notamment l'ensemble des mesures « anti-abus »...* ”

4. Outre qu'il est prévu comme très strict, le système se veut également **très formel**. Une **convention** devra être conclue entre les deux sociétés, déficitaire et bénéficiaire :

- la société déficitaire devra prendre l'**engagement** de reprendre le « transfert intra-groupe » dans ses bénéfices de la période imposable, dans sa déclaration fiscale à l'impôt des sociétés ;
- la société bénéficiaire devra quant à elle prendre l'**engagement** de payer à la société déficitaire une «**compensation**» (égale au supplément d'impôt qu'elle aurait subi en l'absence de « transfert intra-groupe ») ; l'on remarquera que si la compensation ne doit pas obligatoirement être libérée dans la période imposable concernée, la preuve de cette libération devra toutefois être fournie au moment où la déclaration de la société sera introduite ;
- le montant du « transfert intra-groupe » ne pourra se rapporter qu'à **une période imposable**, et ne pourra en conséquence excéder la perte de la société déficitaire éprouvée dans la même période imposable ;
- la **convention** sera à joindre à la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés (ou à l'impôt des non-résidents en société) de la société bénéficiaire.

5. Le régime nouveau se veut « **équilibré** », parce qu'il semble préserver les droits des différentes sociétés, des actionnaires de celles-ci, ou encore de leurs créanciers, par l'absence de transfert d'actifs.

Cette absence devrait par ailleurs éviter la qualification du « transfert intra-groupe » au titre de « dividende » ou d'« avantage anormal ou bénévole ». La **neutralité** du mécanisme sera assurée par la compensation de la déduction du « transfert intra-groupe » dans le chef de la société bénéficiaire, par la réduction des pertes reportées déductibles de la société déficitaire.

Enfin, la compensation sera **fiscalement neutralisée** par sa double qualification, au titre de « dépense non admise » dans le chef de la société qui la verse, et au titre de « revenu exonéré » dans le chef de la société qui la perçoit. Au final, la charge fiscale globale sera identique, au niveau du groupe, à celle qui aurait prévalu à défaut de mise en œuvre du système...

Le système de la consolidation, entré en vigueur au 1er janvier 2019, semble à priori intéressant. Son caractère très formaliste, couplé au fait qu'il est limité aux pertes, pour une période imposable, nous conduit cependant à craindre qu'il se révélera vite trop restrictif. Il faudra dès lors parfois revoir la structure du groupe,

afin de pouvoir en bénéficier. Cette restructuration ne pourra cependant être envisagée qu'en ayant égard au contexte fiscal global, et notamment l'ensemble des mesures « anti-abus »...



Jonathan CHAZKAL

Fraude fiscale et indices de fraude fiscale ne sont pas synonymes !

Pour permettre à l'administration d'établir l'impôt, le législateur l'a dotée de pouvoirs d'investigation que l'administration peut exercer pendant un délai de trois ans, voir même pendant un délai supplémentaire de quatre ans lorsqu'il existe des « *indices de fraude fiscale* », mais ici *uniquement à condition que « l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée »*.¹

Bien que l'administration doive notifier de tels indices précis et ne puisse se contenter de vagues allégations, elle ne doit toutefois pas encore, à ce stade de la procédure, faire la preuve de l'existence d'une fraude fiscale².

En revanche, lorsque l'administration entend recourir au délai d'imposition prolongé de sept ans, la loi lui impose de démontrer que le contribuable a commis une infraction aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution, dans « *une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* »³. Par conséquent, lorsqu'elle entend recourir à

ce délai d'imposition prolongé, l'administration doit clairement motiver les circonstances qui donnent lieu à l'application de ce délai prolongé. En particulier, elle doit apporter la preuve du fait que le contribuable a agi volontairement et sciemment, plutôt que par erreur, ignorance ou distraction.

La Cour d'appel d'Anvers s'est penchée sur cette matière dans un arrêt rendu le 05 novembre 2019 à propos d'un contribuable qui avait omis de déclarer l'existence de comptes bancaires étrangers et de revenus mobiliers. Cet arrêt est l'occasion de rappeler les contours précis de la notion d'intention frauduleuse, de même que quelques règles de procédure essentielles en matière de notification des indices de fraude fiscale.

Selon la Cour, la seule constatation que l'appelant n'a pas mentionné l'existence de comptes étrangers dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques ne constitue pas, en soi, un indice suffisant de fraude fiscale. De même, la Cour relève que le seul fait de ne pas avoir déclaré des revenus mobiliers ne constitue pas en soi un indice de fraude fiscale car cette omission peut être la conséquence d'une négligence, d'une ignorance ou d'une erreur commise de bonne foi.

Cependant, la Cour précise que dans certaines circonstances,

la non-déclaration d'un revenu imposable peut être qualifiée d'indice suffisant de fraude fiscale, notamment lorsque les montants sont importants et significatifs, comme c'était le cas en l'espèce.

La Cour d'appel va considérer que l'administration avait bien notifié de manière précise les indices de fraude justifiant la prolongation du délai d'investigation, de sorte qu'il n'était pas question de violation de l'article 333, al. 3, du CIR92.

En revanche, la Cour rappelle que lorsque l'administration veut recourir à l'application de l'article 354 du CIR92, elle doit justifier clairement les circonstances qui donnent lieu à l'application de la période d'imposition prolongée. En particulier, elle doit démontrer en quoi consiste l'intention frauduleuse où le dessein de nuire.

Dans l'arrêt annoté, la Cour relève que l'intention frauduleuse requise ne peut être déduite du simple fait de la non-déclaration de revenus imposables, fussent-ils importants, de même que l'omission de comptes bancaires étrangers dans la déclaration fiscale ne constitue pas non plus la preuve d'une intention frauduleuse ; cette omission pouvant résulter d'une négligence ou d'une erreur de bonne foi.

Au vu de ce qui précède, la Cour

¹ DArt.333, al.3, CIR92.

² Cass., 8 mai 2009, Rôle n° F.07.0113.N.

³ Art. 354 CIR92.

conclut que le fisc n'a fourni aucune preuve du fait que les revenus mobiliers n'ont pas été déclarés « *dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* », de sorte que le délai d'imposition prolongé ne peut trouver à s'appliquer en l'espèce. Pour cette raison, la Cour ordonne l'annulation des cotisations litigieuses puisque le fisc n'était plus dans les délais légaux pour établir une quelconque imposition.



La preuve de l'élément moral de l'infraction de fraude fiscale implique que le fisc démontre que la violation de la loi ait été commise volontairement et sciemment, « dans le but de se procurer à soi-même ou à autrui un avantage illicite » ; ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

C'est ainsi, à juste titre, que la Cour a déclaré la nullité des cotisations litigieuses pour cause de prescription.

Conformément à cette théorie, lorsqu'une partie veut se prévaloir d'un texte de loi, il lui appartient d'établir tous les éléments générateurs de son droit ; c'est-à-dire d'établir que les conditions requises par la loi sont réunies.

L'objet de cette preuve, qui incombe en premier lieu au fisc, est d'établir l'existence d'une fraude fiscale dans le chef du contribuable. La preuve de l'élément moral de l'infraction de fraude fiscale implique que le fisc démontre que la violation de la loi ait été commise volontairement et sciemment, « *dans le but de se procurer à soi-même ou à autrui un avantage illicite* » ; ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

C'est ainsi, à juste titre, que la Cour a déclaré la nullité des cotisations litigieuses pour cause de prescription.



Chloé BINNEMANS

Bail à ferme : diminution des droits de donation et de succession en Wallonie

Un décret wallon du 2 mai 2019 a réduit les droits de donation et de succession applicables à une donation ou un héritage de terrains grevés de certains baux à ferme en Région wallonne.

Il s'agit des baux à ferme « de longue durée », conclus pour une durée de minimum 27 ans, et « de carrière », conclus pour durer jusqu'à l'âge légal de la retraite du preneur.

La réduction d'impôt s'appliquera de la manière suivante.

Concernant le bail à ferme « de longue durée », le taux des droits de donation et de succession est réduit de 55 % sur les quatre premiers hectares transmis. Il est diminué de 30 % sur les hectares au-delà des quatre premiers.

Le taux applicable au bail à ferme « de carrière » est quant à lui diminué de 75 % sur les quatre premiers hectares cédés et de 50 % sur les hectares suivants.

Pour ces deux types de baux, si le preneur est âgé de plus de 35

C'est là une application conforme de la théorie des éléments générateurs en vertu de laquelle il incombe à chaque partie d'établir chacun des éléments qui justifient le droit qu'elle invoque.

ans au moment de la conclusion du contrat, les pourcentages susmentionnés sont réduits de 10 %.

Cela revient à opérer une réduction de 45 % et 20 % pour le bail de longue durée et de 65 % et 40 % pour le bail de carrière.

“

Ce régime avantageux ne sera toutefois applicable qu'aux donations effectuées et aux successions ouvertes à partir du 1er janvier 2021.

Nous conseillons dès lors aux propriétaires de terrains grevés de ces baux à ferme et désireux de les transmettre à la génération future d'attendre un an avant d'y procéder.

”

Cette différence de traitement vise à favoriser la conclusion de baux à ferme avec de jeunes agriculteurs projetant d'exploiter le terrain jusqu'à l'âge de leur pension.

Deux conditions sont nécessaires pour profiter de ces taux favorables : la conclusion du bail par acte authentique et sa notification à l'Observatoire foncier wallon.

Ce régime avantageux ne sera toutefois applicable qu'aux donations effectuées et aux successions ouvertes à partir du 1er janvier 2021.

Nous conseillons dès lors aux propriétaires de terrains grevés de ces baux à ferme et désireux de les transmettre à la génération future d'attendre un an avant d'y procéder.



Joséphine TERLINDEN

Vous n'avez pas encore reçu votre avertissement-extrait de rôle ?

1. Vous avez rentré votre déclaration d'impôts 2019 (revenus 2018) dans le délai légal mais n'avez pas encore reçu votre avertissement-extrait de rôle ?

Pas de panique ! « Nous mettons tout en œuvre pour que vous receviez votre avertissement-extrait de rôle au plus vite, dans le délai prévu » indique le SPF FINANCES. « Cependant, nous ne pouvons pas vous indiquer une date précise. Celle-ci dépend en effet de plusieurs facteurs : la date de rentrée de votre déclaration, l'éventuelle vérification de vos données, le mode de dépôt de votre déclaration (Tax-on-web ou papier)... ».

Les déclarations à l'impôt des personnes physiques sont faites après la fin de la période imposable, et donc en principe pendant l'année qui suit celle des revenus.

Le Code des impôts sur les revenus dispose que « la déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ». L'administration prend donc pour base de l'impôt « les revenus

et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts ».

“

Le redevable qui veut contester une cotisation établie à sa charge peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie auprès du conseiller général de l'administration territorialement compétent. Cette réclamation devra être motivée et introduite, sous peine de déchéance, dans un délai de six mois à compter du 3^e jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle.

”

En principe, l'administration va donc encoder les éléments déclarés et établir l'impôt. En pratique, le fisc peut valablement enrôler l'impôt « jusqu'au 30 juin de l'année suivante celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition », soit jusqu'au 30 juin 2020 en ce qui concerne les revenus de l'année 2018.

Les impôts directs sont réputés exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire, mais ils ne doivent être payés que dans les deux mois de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

2. Vous n'êtes pas d'accord avec la cotisation enrôlée ?

Le redevable qui veut contester une cotisation établie à sa charge peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie auprès du conseiller général de l'administration territorialement compétent. Cette réclamation devra être motivée et introduite, sous peine de déchéance, dans un délai de six mois à compter du 3^e jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle.

3. Vous n'avez pas rentré de déclaration fiscale, vous l'avez rentrée en retard ou l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés dans votre déclaration ?

Dans ce cas, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, soit jusqu'au 31 décembre 2021 en ce qui

concerne les revenus de l'année 2018.

Ce délai peut également être prolongé de quatre ans en cas d'infraction aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution, mais ici uniquement lorsque l'infraction a été commise « dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ».

Si vous avez des questions à propos de vos droits ou que ceux-ci sont remis en question, notre expérience peut être décisive en vue d'intervenir rapidement auprès de l'administration fiscale.



Chloé BINNEMANS

Du nouveau pour le saut de génération en Wallonie : donation rapide à 0 % de biens hérités

Un décret wallon du 6 mai 2019, dont la date d'entrée en vigueur n'est pas encore connue, permettra bientôt aux personnes qui héritent d'un de leurs parents, d'accepter la succession de ce parent (en s'acquittant des droits de succession correspondants), et d'ensuite réaliser une donation avec 0 % de droits de tout ou partie des biens hérités, au profit de leurs propres enfants.

Ceci, à certaines conditions ; par exemple, la donation ne peut créer un démembrement de propriété, que ce soit entre les parents et leurs enfants, ou entre les enfants eux-mêmes (pas de donation sous réserve d'usufruit).

La mesure retient l'attention en ce qu'elle permet, dans une certaine mesure, d'organiser *a posteriori* une succession qui n'a pas été planifiée, en générant une certaine économie fiscale.

Si l'héritier souhaite faire appel à cette possibilité, il doit se prononcer rapidement : la déclaration de saut de génération doit être faite dans les 90 jours qui suivent le jour du dépôt de la déclaration de succession.

La nouvelle mesure présente essentiellement un intérêt pour les immeubles qui se trouvent dans la succession.

En effet, si ces immeubles restent dans le patrimoine de l'héritier, ils seront ensuite dévolus à ses propres héritiers, avec une deuxième application des droits de succession, et peu ou pas de possibilité d'optimisation fiscale possible, puisque les donations immobilières sont passibles de droits de donation élevés.

En revanche, si l'héritier choisit de faire immédiatement donation de ses biens immeubles à ses propres enfants, il pourra le faire moyennant l'application d'un tarif de 0 %.

En ce qui concerne les biens meubles, la mesure présente moins d'intérêt, puisque, en tout état de cause, les biens meubles peuvent être donnés en exonération de droits (0%, sous condition de survie pendant 3 ans à dater de la donation), ou avec une fiscalité réduite (3,3 % en cas d'enregistrement de la donation).

Cette solution a le mérite d'exister, mais ne remplace pas une planification successorale, qui permet également, par exemple, de faire en sorte que les biens immeubles soient légués directement aux petits-enfants, ce qui divise les bases imposables et diminue donc le montant total des droits de succession dus.

En revanche, elle pourra venir à point dans les familles où rien n'a été prévu, que ce soit par défaut de prévoyance ou parce que la succession s'est ouverte alors qu'aucune

La nouvelle mesure présente essentiellement un intérêt pour les immeubles qui se trouvent dans la succession.

En effet, si ces immeubles restent dans le patrimoine de l'héritier, ils seront ensuite dévolus à ses propres héritiers, avec une deuxième application des droits de succession, et peu ou pas de possibilité d'optimisation fiscale possible, puisque les donations immobilières sont passibles de droits de donation élevés.

En revanche, si l'héritier choisit de faire immédiatement donation de ses biens immeubles à ses propres enfants, il pourra le faire moyennant l'application d'un tarif de 0 %.

mesure n'avait encore pu être prise, particulièrement si la succession comporte des biens immeubles : les héritiers doivent s'acquitter des droits « normaux », mais leurs enfants ne devront pas en acquitter à leur tour pour s'en voir transférer la propriété.



Séverine SEGIER

La fin de l'année approche : n'oubliez pas de déduire vos frais professionnels, la jurisprudence est en effet de plus en plus favorable

Une des règles les plus simples du droit fiscal est celle de la déductibilité des frais professionnels. L'article 49 du CIR 92 dispose en effet que : « *à titre de frais professionnels, sont déductibles les frais que le contribuable a fait ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité ou le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment* ».

Il suffit donc a priori de démontrer :

- que l'on a exposé des frais,
- pendant la période imposable,
- en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables

La loi n'exige pas qu'il y ait un lien entre la nature de l'activité exercée et la nature des frais en question, ni que les frais soient nécessaires pour exercer l'activité en question, la seule

condition étant que le but de ces frais soit « *d'acquérir* » ou même simplement de « *conserver* » des revenus imposables.

Il fut un temps où la Cour de cassation exigeait pourtant qu'il y ait nécessairement un lien entre l'objet statutaire d'une société et les frais exposés (ainsi, par exemple, une entreprise de construction ne pourrait pas déduire des frais financiers exposés sur des opérations mobilières ne rentrant pas dans son objet social d'entreprise de construction).

Cette jurisprudence fut à ce point critiquée par la doctrine et les praticiens, que la Cour finit par revenir sur sa position, dans une série d'arrêts rendus en juin 2015, dans lesquels elle reconnaissait expressément « *opérer ainsi un revirement de jurisprudence* ». Le fait est suffisamment rare pour qu'il mérite d'être souligné.

Par ces arrêts, la Cour reconnaissait donc que, pour être déductibles, les dépenses ne doivent pas être « *inhérentes à l'activité sociale de la société* » et que « *les circonstances qu'il n'y ait aucun rapport entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent pas que les frais concernant de telles opérations puissent être*

qualifiés de frais professionnels déductibles » (Cour de Cass., 12 juin 2015).

La Cour réaffirme ainsi le principe sacro-saint de notre droit fiscal, selon lequel le but fiscal d'une opération effectuée par un contribuable n'empêche pas que celle-ci sorte tous ses effets à l'égard de l'administration fiscale. Par ailleurs, plus spécifiquement à propos des frais professionnels, la Cour revient à une lecture plus orthodoxe de l'article 49 précité du CIR 92, qui exige uniquement que la dépense soit exposée en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Certes, le CIR 92 contient également des dispositions qui conditionnent ou limitent la déduction de certaines catégories de frais (cf. les articles 50 et suivants du CIR 92), auxquelles il est toujours prudent de se référer lorsqu'on entend déduire des frais de sa base imposable.

A contrario, le CIR 92 contient aussi une règle censée venir au secours du contribuable qui peine à apporter la preuve de ses frais, règle qui semble peu utilisée dans la pratique : « *les frais dont le montant n'est pas justifié peuvent être déterminés forfaitairement en accord avec l'administration. A défaut d'un tel accord, l'administration évalue ces frais de manière raisonnable* » (article 50 § 1 du CIR 92).

L'application de cette disposition suppose que le contribuable a la preuve qu'il a exposé certains frais « *en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables* » (cf. supra), mais qu'il ne parvient pas à en établir le montant.

“

La Cour réaffirme ainsi le principe sacro-saint de notre droit fiscal, selon lequel le but fiscal d'une opération effectuée par un contribuable n'empêche pas que celle-ci sorte tous ses effets à l'égard de l'administration fiscale. Par ailleurs, plus spécifiquement à propos des frais professionnels, la Cour revient à une lecture plus orthodoxe de l'article 49 précité du CIR 92, qui exige uniquement que la dépense soit exposée en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

”

Dans ce cas, l'article 50 précité prévoit tout d'abord que ce montant « *peut* » être déterminé forfaitairement en accord avec l'administration, mais que, à défaut d'accord, « *l'administration évalue ces frais de manière raisonnable* » : il n'est pas prévu qu'elle « *peut* » le faire (comme elle « *peut* » conclure un ac-

cord) mais bien qu'elle le fait ; en d'autres termes, elle est tenue d'évaluer ces frais de manière raisonnable (le cas échéant, sous contrôle judiciaire). En pratique, l'administration fiscale perçoit rarement la nuance, rejetant d'office la déductibilité de frais pour lesquels on manquerait de pièces justificatives permettant d'en justifier le montant, alors qu'il faudrait toujours distinguer la question de la réalité des frais de celle de leur montant et, à défaut de pièces justificatives quant au montant, l'administration devrait toujours soit conclure un accord, soit les évaluer « *de manière raisonnable* ».

A défaut de procéder de la sorte, cette disposition du CIR92 ne servirait à rien, ce qui n'est guère envisageable : si le législateur a pris la peine de l'inscrire dans le Code, c'est qu'elle a nécessairement une utilité....



Anne RAYET

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
Spyridon CHATZIGIANNIS
Jonathan CHAZKAL
Mélanie DAUBE
Sylvie LEYDER
Anne RAYET
Séverine SEGIER
Joséphine TERLINDEN
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2020

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 plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be