IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE

29E ANNÉE - N° 112

SEPTEMBRE 2020

BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

© IDEFISC ASSOCIATION INTERNATION À BUT SCIENTIFIQUE - INFO@IDEFISC.BE

EDITORIAL

Thierry AFSCHRIFT

COVID-19 ET IMPÔTS : LA DOUBLE PEINE

Septembre 2020 est l'époque d'une rentrée particulièrement dangereuse.

Sans doute pas en raison de la propagation d'une très éventuelle « seconde vague du virus », mais en raison de la situation économique.

En provoquant, sans doute à la légère, un confinement généralisé, à la mode chinoise, le gouvernement a ruiné l'économie, et en particulier de très nombreuses entreprises contraintes de cesser leur activité tout en supportant encore d'importants coûts fixes.

Mais l'Etat s'est appauvri lui aussi, puisque évidemment, il a perçu beaucoup moins d'impôt, qu'il s'agisse de la TVA, de l'impôt des personnes physiques ou de l'impôt des sociétés. Quand on empêche les gens de faire des affaires, on ne peut plus taxer leurs bénéfices, ou leur chiffre d'affaires …

Quelques Etats, comme le canton de Zoug, en Suisse, ont compris que les entreprises étaient en difficulté, et qu'il ne fallait pas leur imposer un fardeau supplémentaire, mais au contraire réduire leurs charges. Mais ce n'est certainement pas l'opinion majoritaire parmi les gouvernants. La Grande-Bretagne, très affectée par un confinement brutal, envisage des fortes hausses d'impôts, qui achèveront sans doute de ruiner nombre d'entreprises.

C'est aussi la voie que semble adopter l'Espagne, prête à surtaxer « les riches » et « les entreprises ». D'autres pays tentent de camouffler les augmentations d'impôts en les mettant apparemment à charge de multinationales, tout en sachant très bien que celles-ci les transfèreront sur leurs clients européens.

Il ne faut pas se faire beaucoup d'illusions. La Belgique est un Etat qui est l'un des plus taxés au monde, et l'on sait bien que le premier réflexe des dirigeants, tous partis confondus en cas de difficultés, est d'instaurer des nouveaux impôts, plutôt que de réduire les dépenses. C'est exactement ce qu'il faut craindre aujourd'hui : ceux qui auront déjà été lourdement atteints, personnellement et économiquement, par un confinement décrété par les autorités, supporteront en outre, selon toute vraisemblance, des nouvaux impôts, pour compenser, pendant des années, les moins-values fiscales supportées par l'Etat en raison de la ruine économique que celui-ci aura lui-même créée.

LES COUPS DE GRIFFE DE L'OURS

L'ours mal léché

TAXER LES PLUS-VALUES ?

A l'heure où l'on reparle de nouvelles négociations gouvernementales, auxquelles participent notamment quatre partis dits « de gauche », on entend à nouveau la revendication d'une taxation des plus-values.

On relèvera d'abord qu'elles ne sont pas toutes exonérées, et qu'elles ne le sont normalement que lorsqu'il s'agit de « gestion normale d'un patrimoine privé ».

Ce que l'on veut désormais, c'est ajouter une taxation, peut-être modérée au début, des plus-values réalisées sur des avoirs privés, tel l'immobilier, ou encore les actions et obligations.

Dans un pays où on taxe presque tout, il n'y a pas de raison de faire un « tabou » de la question de la taxation des plus-values.

En revanche, il faut se poser la question de savoir si l'accumulation de taxes frappant le patrimoine est réellement justifiée et équitable.

En quelques années, le précompte mobilier a monté de 15 à 30 %, l'immobilier résidentiel n'est certes taxé que sur le revenu cadastral et non le revenu réel, mais il l'est même si l'on occupe personnellement le bien, et la taxation est double, au niveau de l'impôt et à celui du précompte immobilier. Les droits d'enregistrement sont, en tout cas en Wallonie et à Bruxelles, parmi les plus élevés au monde, et les droits de succession, dont les barèmes n'ont jamais été indexés depuis 1936, aussi.

Si l'on veut vraiment taxer les plus-values sur le patrimoine privé, il faut alors se préparer à une refonte complète des taxations patrimoniales et se poser la question de savoir s'il est vraiment judicieux de taxer, non pas « la fortune », mais l'épargne, sous les formes les plus diverses.

SOMMAIRE - IDEFISC SEPTEMBRE 2020

PAGE 2

EDITORIAL

COVID-19 et impôts : la double peine

PAGE 3

COUPS DE GRIFFE DE L'OURS

Taxer les plus-values ?

PAGE 5

PLACEMENTS D'ASSURANCE : CONFIRMATION PAR LE SDA DE LA FISCALITE DE LA BRANCHE 44

Les contrera d'assurance de type branche 44, ne constituent pas une opération taxable

PAGE 6

TVA ET ETABLISSEMENT STABLE : OBLIGATIONS DES PRESTATAIRES

Une filiale peut être considérée comme un établissement stable de sa société-mère

PAGE 9

L'INTERDICTION D'IMPUTER LES PERTES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA DÉCLARATION ASSORTIE D'UN ACCROISSEMENT

Accroissement maintenu même dans l'hypothèse d'un résultat négatif.

PAGE 10

VENTE ET SIMULATION : LA COUR DE CASSATION REAFFIRME LE CHOIX LICITE DE LA VOIE LA MOINS IMPOSEE

Simulation et choix licite de la voie la moins imposée

PAGE 12

DETENTEURS BELGES DE SOCIETE CIVILE IMMOBILIERE DE DROIT FRANÇAIS : (DOUBLE) IMPOSITION ET DANS QUEL(S) ETAT(S) ?

Double imposition en cas de détention d'une société civile immobilière de droit Français

PAGE 15

DEDUCTION ANTICIPEE DES PERTES FISCALES : UNE SOLUTION TEMPORAIRE

Mesure liée au Covid-19 : déduction anticipée ddes pertes fiscales

PAGE 16

ADAPTATIO DU PRINCIPE "UNE VIA" : DANS QUELLES CIRCONSTANCES L'ADMINISTRATION FISCALE DOIT-ELLE DÉNONCER LES FAITS ?

Le contribuable est contraint de se défendre face à l'administration

PAGE 18

DONATION DEVANT NOTAIRE ETRANGER ; VERS LA FIN DE LA "KAASROUTE" ?

changement législatif quant aux donations enregistrées devant un notaire étranger

PAGE 20

LE REGIME FISCAL APPLICABLE AUX PRESTATIONS FINANCIÈRES PERCUES DANS LE CADRE DU "DROIT PASSERELLE DE CRISE COVID-19"

Lié à la nature de l'activité interrompue...

PAGE 22

LUXEMBOUR : CREATION DU REGISTRE DES FIDUCIES ET DES TRUSTS

Création d'un registre au Luxembourg permettant de révéler des informations confidentielles.

PLACEMENTS D'ASSURANCE : CONFIRMATION PAR LE SDA DE LA FISCALITÉ DE LA BRANCHE 44

Séverine SEGIER

Le Service des décisions anticipées en matière fiscale vient de confirmer, ce 20 juin 2020, que le régime fiscal des produits de placement investis dans des contrats d'assurance-vie de la branche 44 est celui de l'exonération.

Un contrat de la branche 44 est un produit d'assurance qui propose à l'investisseur une double possibilité d'investissement : un volet « taux et/ou capital garanti(s) » (analogue à la branche 21) et un volet « taux et capital non garantis » (analogue à la branche 23).

L'idée est de permettre à l'investisseur de modifier le support en cours de contrat, sans nécessité de rachat, sans nouveau paiement de la taxe de 2%, et sans formalités complexes, en fonction de son appétence au risque du moment. Les fonds peuvent alors être investis/désinvestis au gré des souhaits du client, et peuvent transiter sans contrainte d'un volet à l'autre, permettant par exemple une faculté de repli rapide en cas de crise financière, ou au contraire l'utilisation aisée d'une réserve de liquidités en cas de reprise des marchés.

Comme le traitement fiscal des produits avec taux et/ou capital garanti(s) diffère, dans ses conséquences fiscales, de celui des produits sans taux et capital garantis, le SDA a été interrogé sur les conséquences fiscales de ces transferts internes, d'un volet à l'autre, au sein du même contrat d'assurance.

S'il paraît évident qu'un transfert au départ du volet branche 23 vers le volet branche 21 ne peut générer de taxation (le régime fiscal de ce support étant d'office, même en cas de rachat externe, celui de l'exonération), qu'en est-il du transfert inverse, qui suppose de prélever dans le volet à taux et/ou capital garanti pour alimenter l'autre ?

La question se pose, bien évidemment, car le régime fiscal des revenus de la branche 21 (taxés sur la base d'un revenu fictif de 4,75 % du capital, bien supérieur au rendement réel) est celui de la taxation, lorsque le rachat ou le transfert de réserves a lieu avant les 8 ans accomplis du contrat.

Le SDA a confirmé que les transferts internes, au sein des contrats d'assurance de type branche 44, ne constituaient pas une opération taxable, à défaut de mise à

Le SDA a confirmé que les transferts internes, au sein des contrats d'assurance de type branche 44, ne constituaient pas une opération taxable, à défaut de mise à disposition ou même d'attribution des fonds, au client souscripteur.

Le SDA s'était déjà prononcé sur cette question à deux reprises au cours de l'année 2011, mais d'une manière beaucoup plus stricte, qui conduisait à la taxation de certains de ces transferts internes. Ces décisions avaient été abondamment critiquées en doctrine, et une décision plus raisonnable, qui confirme qu'aucun transfert interne d'un support à l'autre ne constitue un événement taxable, est donc la bienvenue.

Ces contrats ne donnent donc lieu à une taxation, selon le droit commun, que si un transfert externe (rachat total ou partiel dont le montant est attribué au souscripteur, et non transféré vers l'autre support du contrat) est effectué, et ce par prélèvement sur le volet de branche 21, au cours des 8 premières années du contrat. Dans les autres cas, le transfert est soit une opération exonérée (transfert externe par prélèvement sur le volet branche 23), soit une opération non taxable (transfert interne de branche 21 vers branche 23 ou inversement).

TVA ET ETABLISSEMENT STABLE : OBLIGATIONS DES PRESTATAIRES

Angélique PUGLISI

En matière de TVA, le lieu de localisation d'une opération imposable (livraison de biens ou prestation de services) détermine le pays dans lequel l'opération est susceptible d'être soumise à la TVA. L'identification du lieu de localisation est donc une question cruciale pour le livreur de bien ou le prestataire de services.

Pour les prestations de services fournies à des assujettis agissant en tant que tels (opération business to business (« B2B »)), le lieu des prestations est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ses services est l'endroit où cet établissement stable est situé. Lorsque le prestataire de services est, en fonction de la détermination du preneur de service effectif, redevable de la TVA, il est dans son intérêt d'identifier correctement celui-ci. Il dispose à cet effet de critères dont il doit tenir compte (article 22 du règlement européen d'exécution n°282/2011).

Dans un arrêt du 7 mai 2020, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « CJUE ») a précisé les obligations pesant sur les prestataires de service lorsque le preneur possède une filiale dans un autre Etat. Par la même occasion, elle a quelque peu clarifié la notion d'établissement stable.

Les faits étaient les suivants.

L'entreprise polonaise DANG YONG ELECTRONICS (ci-après « DANG YONG ») réalise des assemblages de cartes des circuits imprimés pour le compte de LG DISPLAY CO.LTD, une société établie en Corée (ci-après « LG COREE »). Les composants nécessaires à la confection des assemblages étaient fournis à DANG YONG par une filiale polonaise de LG COREE, LG DISPLAY POLOSKA (ci-après « LG POLOGNE »).

LG COREE restait le propriétaire des biens pendant l'ensemble du processus. Une fois assemblées, les cartes de circuits imprimés mises en œuvre étaient remises à LG POLOGNE qui les utilisait pour produire des modules TFT LCD. Ces modules, qui étaient la propriété de LG COREE, étaient livrés à une autre société LG DISPLAY GERMANY GMBH.

DANG YONG avait facturé ses services à LG COREE (relation B2B) sans imputer la TVA polonaise au motif que LG COREE lui avait assuré ne pas disposer d'établissement stable en Pologne car elle ne disposait pas de travailleurs salariés, de biens immobiliers ou d'équipements techniques.

L'administration fiscale polonaise n'était pas du même avis. DANG YONG décida d'introduire un recours devant sa juridiction nationale. Dans ce cadre, la juridiction nationale posa les deux questions préjudicielles suivantes à la CJUE :

- Le seul fait qu'une société établie en dehors du territoire de l'Union européenne possède une filiale sur le territoire polonais permet-il de déduire l'existence d'un établissement stable en Pologne, au sens de l'article 44 de la directive 2006/112 et de l'article 11, § 1er du règlement d'exécution n°282/2011 ?

- En cas de réponse négative à la première question, l'entreprise tierce est-elle tenue d'examiner les relations contractuelles entre la société établie hors du territoire de l'Union et la filiale pour déterminer si la première dispose d'un établissement stable en Pologne ?

La Cour décide comme suit quant à l'existence d'un établissement stable

Afin de répondre à la première question préjudicielle, la CJUE examine la notion d'établissement stable. Elle rappelle la définition visée à l'article 11, alinéa 1er du règlement UE n°282/2011 selon laquelle : l'établissement stable désigne « Tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visée à l'article 10 de ce règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement ». En l'espèce, LG COREE ne disposait pas de moyens humains, de biens immobiliers ou d'équipements techniques propres en Pologne.

La CJUE rappelle sa jurisprudence antérieure selon laquelle une filiale peut constituer un établissement stable de son siège étranger. Cette appréciation doit se faire à la lumière de la réalité économique et commerciale et ne peut dépendre du seul statut juridique de l'entité concernée (la filiale).

Une filiale n'est donc pas considérée automatiquement comme un établissement stable de sa société-mère. Cela dépendra de chaque situation concrète appréciée à la lumière de la définition d'établissement stable. La CJUE confirme en réponse à la première question préjudicielle, qu'une filiale peut être considérée en même temps comme un établissement stable d'une société-mère non européenne.

Quant à l'obligation pour le prestataire de services d'identifier un établissement stable

En réponse à la seconde question qui lui est posée, à savoir quelles sont les obligations du prestataire de services pour identifier l'existence d'un établissement stable, la CJUE considère en premier lieu que le prestataire doit examiner la nature et l'utilisation du service presté au preneur. Lorsque cet examen ne lui permet pas d'identifier l'établissement stable du preneur, il doit examiner en particulier si le contrat, bon de commande et le numéro d'identification TVA qui lui a été communiqué par le preneur, identifient l'établissement stable comme preneur de services. L'important est ici de savoir si c'est l'établissement stable qui paie le service.

LG COREE restait le propriétaire des biens pendant l'ensemble du processus. Une fois assemblées, les cartes de circuits imprimés mises en œuvre étaient remises à LG POLOGNE qui les utilisait pour produire des modules TFT LCD. Ces modules, qui étaient la propriété de LG COREE, étaient livrés à une autre société LG DISPLAY GERMANY GMBH.

Si un prestataire de services ne peut identifier l'établissement stable du preneur sur la base de ces critères, il peut partir du principe que les services sont fournis au lieu où le preneur a établi le siège de son activité économique.

La Cour décide dès lors que le prestataire de services n'est pas tenu d'examiner la relation contractuelle entre une société-mère établie en dehors de l'Union européenne et sa filiale sur le territoire de celle-ci.

En conclusion, la CJUE reconfirme, conformément à sa jurisprudence antérieure, qu'une filiale d'un preneur de services peut être considérée comme un établissement stable de sa société-mère. Elle ne met toutefois pas fin aux discussions avec les administrations fiscales sur cette problématique car elle n'apporte pas une réponse à la question de savoir quand précisément une filiale constitue un établissement stable de la société-mère.

La CJUE évite toutefois de faire peser une obligation de contrôle lourde sur le prestataire de services puisqu'il n'est pas tenu de procéder à l'examen détaillé des relations contractuelles du preneur de services.

"La CJUE reconfirme, conformément à sa jurisprudence antérieure, qu'une filiale d'un preneur de services peut être considérée comme un établissement stable de sa société-mère. Elle ne met toutefois pas fin aux discussions avec les administrations fiscales sur cette problématique car elle n'apporte pas une réponse à la question de savoir quand précisément une filiale constitue un établissement stable de la société-mère."

L'INTERDICTION D'IMPUTER LES PERTES EN CAS DE RECTIFICATION DE LA DÉCLARATION ASSORTIE D'UN ACCROISSEMENT

Martin VAN BEIRS

L'objectif essentiel de l'impôt des sociétés est l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés, ce qui paraît aller de soi pour un impôt compris dans les « impôts sur les revenus ». Il en résulte que si une société ne réalise pas de bénéfices, mais au contraire une perte, elle n'est pas taxée. Il en est ainsi que la perte se rapporte à l'exercice en cours, ou à l'un des exercices antérieurs.

La réforme de 2017 a sérieusement remis en question ce principe simple et logique.

Une nouvelle règle, largement commentée, est l'étalement de la déduction des pertes antérieures : en cas de réalisation d'un bénéfice supérieur à un million d'euros, la déduction des pertes d'une société n'est plus imputable que sur 70 % de la partie du bénéfice qui excède ce million. La société est donc effectivement imposée sur 30 % du bénéfice excédant le million d'euros.

Une autre nouveauté, sans doute moins médiatisée, est l'interdiction d'imputer les pertes – tant antérieures que celles de l'exercice – sur la base imposable résultant d'une rectification de la déclaration assortie d'un accroissement d'impôt égal ou supérieur à 10 %.

Pour rappel, le Code des impôts sur les revenus prévoit un régime de « sanctions administratives » en cas d'absence de déclaration, de remise tardive ou encore de déclaration incomplète ou inexacte. Ces sanctions prennent la forme d'accroissements d'impôts de 10 à 200 % des impôts dus sur les revenus non déclarés, selon une échelle fixée par le Roi. Cette échelle prévoit un taux d'accroissement de 0 % en cas de « circonstances indépendantes de la volonté du contribuable », c'est-à-dire exclusivement en cas de force majeure.

Dans toutes les autres hypothèses, un accroissement peut être appliqué, et cet accroissement ne peut être inférieur à 10 % dès la première infraction.

Le Code précise toutefois qu' « en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement ».

Il en résulte que même en l'absence de toute intention d'éluder l'impôt, le contribuable peut se voir appliquer un accroissement de 10 % dès la première infraction. Et si ce contribuable est une société en perte, elle sera effectivement imposée sur la base rectifiée, nonobstant le fait que son résultat est négatif !

Ainsi par exemple, une société qui clôture son exercice avec une perte de 100, mais qui se voit rejeter la déduction d'une charge de 40, sera imposée sur ces 40 si le contrôleur ne renonce pas à l'application du minimum de 10 % d'accroissements, et ce nonobstant le fait que son résultat final est une perte de 60.

Selon le gouvernement, cette mesure vise à « inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration ». Quand on connaît l'extrême complexité des règles fiscales actuelles et les multiples interprétations qu'elles suscitent, une telle justification laisse rêveur.

Le texte légal précise que l'imposition n'a lieu que pour autant que l'accroissement soit « effectivement appliqué », ce qui implique que si le contrôleur décide de renoncer à l'accroissement alors que les conditions légales d'application de celui-ci sont remplies, la société ne sera pas taxée.

Il en résulte, in fine, que le contrôleur dispose du droit d'imposer ou non un contribuable déterminé !

On peut à notre avis s'interroger sur la conformité d'une telle mesure au regard des principes d'égalité et de légalité contenu dans les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

"Même en l'absence de toute intention d'éluder l'impôt, le contribuable peut se voir appliquer un accroissement de 10 % dès la première infraction. Et si ce contribuable est une société en perte, elle sera effectivement imposée sur la base rectifiée, nonobstant le fait que son résultat est négatif !"

VENTE ET SIMULATION : LA COUR DE CASSATION RÉAFFIRME LE CHOIX LICITE DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE

Pascale HAUTFENNE

La Cour de cassation a récemment cassé un arrêt de la Cour d'appel de Liège concluant à la simulation dans l'affaire suivante.

Une dame avait fait une donation le 26 août 2011 d'un montant de 710.000 euros à sa filleule et légataire universelle, peu de temps avant son décès, survenu le 7 septembre 2011. La donation avait été enregistrée le 26 août et les droits d'enregistrement payés.

La dame lui avait ensuite vendu, par compromis du 29 août 2011, deux immeubles dont le prix, respectivement 250.000 et 150.000 euros, avait été payé le 30 août 2011, avec l'argent donné et arrivé sur le compte de la filleule le 29 août 2011. Les compromis furent enregistrés en décembre 2011.

La dame avait enfin procédé le 29 août 2011 à une donation enregistrée avec paiement des droits, d'un montant de 400.000 euros. Le versement des fonds ainsi donnés fut effectué le 30 août 2011 et la donation fut enregistrée ce même jour..

La cour d'appel de Liège avait considéré que l'enregistrement des compromis de vente était tardif par rapport à l'enregistrement de la seconde donation pourtant réalisée le même jour et qu'il y avait donc simulation.

La Cour de cassation ne va pas admettre ce raisonnement.

Elle rappelle qu'il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni, partant, fraude fiscale lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale.

La Cour de cassation ne suit pas la Cour d'appel de Liège qui soulignait que « les ventes avaient été consenties peu de temps avant le décès de C. P., période particulièrement suspecte, la demanderesse ayant été instituée légataire universelle dans la succession de l'intéressée », qu'il y a « simultanéité entre ces ventes et la donation d'un montant correspondant au produit de ces ventes, le prétendu prix de vente n'étant ainsi 'acquis à la venderesse qu'un instant de raison' » puisque cette somme « a été versée par [la demanderesse] à C. P. en date du 30 août 2011 et que, le même jour, la somme a été directement reversée par C. P. à la demanderesse», que « l'acheteuse n'est pas en mesure d'établir qu'elle disposait des fonds nécessaires à cet achat, hormis les sommes remises par la venderesse le 26 août 2011 dont elle a été créditée le 29 août, jour de la signature des compromis », que l'enregistrement des compromis de vente est « tardif par rapport à l'enregistrement de la seconde donation de 400.000 euros pourtant réalisée le même jour » et que « les ventesconcernent l'ensemble du patrimoine immobilier de la défunte », qui avait le « désir manifeste d'avantager sa filleule ».

A bon droit, la Cour de cassation considère que, de ces énonciations, la Cour d'appel n'a pu, sans méconnaître la notion légale de simulation, déduire que « les parties aux conventions litigieuses, n'ont pas accepté toutes les conséquences des conventions » et que « le prétendu acte de vente déguise en réalité une donation ».

La Cour de cassation casse dès lors l'arrêt de la Cour d'appel de Liège et confirme l'absence de simulation, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale.

Ce faisant, la Cour réaffirme le choix licite de la voie la voie la moins imposée.

A bon droit, la Cour de cassation considère que, de ces énonciations, la Cour d'appel n'a pu, sans méconnaître la notion légale de simulation, déduire que « les parties aux conventions litigieuses, n'ont pas accepté toutes les conséquences des conventions » et que « le prétendu acte de vente déguise en réalité une donation ». Ce faisant, la Cour réaffirme le choix licite de la voie la voie la moins imposée.

DÉTENTEURS BELGES DE SOCIÉTÉ CIVILE IMMOBILIÈRE DE DROIT FRANÇAIS : (DOUBLE) IMPOSITION ET DANS QUEL (S) ETAT(S) ?

Mélanie DAUBE

Nombreux sont les belges un jour désireux d'acquérir une résidence secondaire en France qui se sont vus conseiller de procéder à telle acquisition par l'intermédiaire d'une société civile immobilière (« SCI »). Dans la plupart des situations, cette SCI sera « translucide » ; Elle sera parfois « transparente ». Dans certaines autres hypothèses, beaucoup plus rares, la SCI sera assujettie en France à l'impôt des sociétés.

Il est envisageable, pour une SCI, d'opter pour son assujettissement à l'impôt français des sociétés, voire d'y être soumise de plein droit pour l'hypothèse où la société se livre à une exploitation commerciale, ou industrielle. Telle situation est similaire à celle d'une société belge, immobilière, assujettie à l'impôt belge des sociétés…

Au regard du droit fiscal belge, les parts de telle SCI restent des « biens mobiliers » pour lequel le pouvoir d'imposition est partagé conventionnellement entre l'Etat de la source (qui doit se limiter à prélever une retenue à la source éventuelle, mais limitée en taux) et l'Etat de la résidence (en l'occurrence, la Belgique).

Le régime de la « transparence » est celui appliqué aux SCI « qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles […] en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ». Il est fait abstraction de la personnalité de ces SCI, qui bénéficient en France du Régime de la « transparence » fiscale, en ce sens que les parts représentatives de telles SCI sont considérées, en France, comme des « biens immobiliers ».

Ces sociétés sont considérées comme des « biens immobiliers » (et non mobiliers) au sens de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la France et la Belgique, qui l'accepte, et délaisse le pouvoir d'imposition sur les revenus que génère la SCI, de nature immobilière, à la France, sous réserve de l'application de la clause de progressivité prévue par la convention.

La « translucidité » se rapproche quant à elle de la notion de « transparence » que nous connaissons en droit fiscal belge (à l'effet de la législation dite « taxe caïman »), puisqu'elle a pour effet d'imposer les

revenus de la SCI directement dans le chef de ses associés, proportionnellement à leurs droits dans le capital de la société. Bien que l'imposition des résultats soit reportée sur les associés, ces sociétés demeurent des sujets fiscaux dotés d'une personnalité juridique et fiscale distincte de celle de ses associés. Toutefois, bien que disposant de la personnalité morale, ces sociétés ne sont pas imposées sur les bénéfices qu'elles réalisent (loyers perçus, ou plus-values réalisées), cette fiscalité étant « transférée » sur les associés.

La qualification de telle SCI au regard du droit fiscal belge a fait l'objet d'errements dans notre jurisprudence. Si à l'issue d'un arrêt du 2 décembre 2004, la Cour de Cassation belge avait appliqué aux SCI «translucides» les mêmes règles qu'aux SCI «transparentes», elle a revu sa position, pour considérer, par un arrêt ultérieur du 29 septembre 2016, que les parts de telles sociétés constituent effectivement des « biens mobiliers ». La Cour a motivé sa décision par le fait que le régime fiscal des sociétés civiles immobilières « translucides » est spécifique en ce qu'il ne tient pas compte, pour l'imposition des bénéfices de ces sociétés et des revenus distribués aux associés, des conséquences liées à la personnalité juridique distincte de ces sociétés, à savoir qu'elles sont propriétaires des revenus provenant des immeubles jusqu'à la décision d'attribution du résultat aux associés, ce qui n'est pas sans incidence sur la fiscalité appliquée en Belgique, lors de telle attribution.

Quelque soit le régime fiscal auquel la SCI soit soumise, en France, en cours de détention des parts par son associé belge, les différentes impositions générées par l'activité, purement immobilière (détention au profit de l'associé ou mise en location) de la société seront prélevées par les autorités fiscales françaises.

En effet, les revenus de la SCI constituent le plus souvent des revenus de biens immobiliers, pour lesquels l'Etat de situation (en l'occurrence, la France) possède, en vertu de l'article 3 de la Convention franco-belge, le pouvoir d'imposition, qu'elle exerce. S'agissant des SCI assujetties à l'impôt français des sociétés, elles seront soumises à cet impôt en France à concurrence de leurs revenus, notamment immobiliers. Ceci sous réserve d'une hypothétique distribution de dividende de la société au profit de son associé… qui ne se conçoit en général, en cours de vie sociale, que pour les SCI assujetties à l'impôt français des sociétés,

Cette situation n'impliquera que rarement des difficultés au cours de la période de détention de l'immeuble français.

La situation pourra toutefois devenir nettement plus désagréable lorsqu'il s'agira pour l'associé de la SCI de se défaire de ses parts de la SCI, voire du bien immobilier que celle-ci détient…

C'est en effet à ce moment que la discordance existant, entre les approches belge et française, dans la qualification de la nature des parts de la SCI, pourra conduire à une double imposition dans le chef de l'associé belge. La situation dans laquelle se trouvera ce dernier dépendra évidemment du type de SCI dont il détient les parts :

En présence d'une SCI assujettie à l'impôt français des sociétés, la France exercera son pouvoir d'imposition, à l'impôt des sociétés, en présence d'une cession du bien immobilier avec plus-value. Si la société distribue ensuite son bénéfice réalisé à son associé belge, il s'agira ici d'un dividende pour lequel le pouvoir d'imposition sera réservé à la Belgique par l'article 15 de la convention franco-belge (sous réserve d'une retenue à la source limitée prélevée en France). La France n'exercera par contre pas son pouvoir d'imposition sur la plus-value réalisée sur les parts de telle SCI, en cas de cession. En effet, les parts de cette SCI conservent leur nature de valeurs mobilières. Lorsqu'elles sont réalisées par un non-résident, elles relèvent non plus de l'article 3 de la convention franco-belge, mais bien de l'article 18 de la même convention, qui attribue le pouvoir d'imposition à la Belgique, au titre d'Etat de la résidence de l'associé. Celle-ci ne l'exercera que très rarement, en considérant le plus souvent que la plus-value s'inscrit dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé par l'associé.

En présence d'une SCI « transparente », la France imposera tant la plus-value résultant de la cession du bien immobilier, que celle réalisée lors de la vente des parts de la SCI, puisque celles-ci sont assimilées à des « biens immobiliers ». Le droit interne français impose à ce titre les non-résidents français, par application combinée de l'article 3 de la convention franco-belge, et de l'article 244bis A du CGI français. Le prélèvement fiscal à charge des non-résidents s'élève en principe à 19% (de la plus-value), auxquels il convient d'ajouter les prélèvements sociaux, avec un minimum de 7,5%. La Belgique ayant reconnu le caractère immobilier des parts de la SCI « transparente », elle ne revendiquera pas de pouvoir d'imposition sur la plus-value immobilière ainsi réalisée.

En présence d'une SCI « translucide », la France exercera son pouvoir d'imposition de la même manière qu'elle le fait en présence d'une SCI « transparente ». Elle imposera en effet au titre de plus-value immobilière la plus-value dégagée par l'associé belge lors de la cession par la SCI du bien immobilier (imposition reportée sur les associés de la SCI), mais également la plus-value que ce dernier réalisera lors de la cession avec fruit des parts de la SCI. Telle assimilation, des parts d'une SCI « translucide » aux parts d'une SCI « transparente » (dans leur nature de « biens immobiliers » au regard du droit interne français) fut récemment validée par le Conseil d'Etat français, dans un arrêt du 24 février 2020.

En cette hypothèse cependant, la Belgique ne reconnaîtra pas telle nature immobilière des parts de la SCI « translucide », et considérera quant à elle qu'il s'agit de valeurs mobilières. En vertu de l'article 18 de la convention franco-belge (l'article 15 de cette convention, qui traite des dividendes, n'est en effet pas applicable du fait de la dichotomie de qualifications), le pouvoir d'imposition sur les revenus qui en sont issus sera attribué à la Belgique. La Belgique exercera ce pouvoir d'imposition, et imposera l'associé belge sur l'attribution par la SCI de la partie de ses bénéfices issus de la cession immobilière, au titre de dividende distribué. Tel dividende sera imposé dans leur chef au taux distinct à l'impôt des personnes physiques, de 30 %. Cette imposition s'ajoutera à l'imposition française (de 19%, + 7,5% au minimum).

Ceci constitue, sur le plan pratique, une « double imposition », mais qui n'est pas « critiquable » en droit, dans la mesure où celle-ci ne vise pas un même contribuable, mais bien deux contribuables distincts, la SCI, qui possède la personnalité morale (bien que l'imposition qui lui incombe soit « transférée » sur la tête de ses associés), et l'associé résident fiscal belge.

La Cour d'appel de Bruxelles l'a récemment confirmé dans un arrêt du 7 novembre 2019, très récemment publié, validant ainsi l'approche belge pourtant contraire à la pratique française.

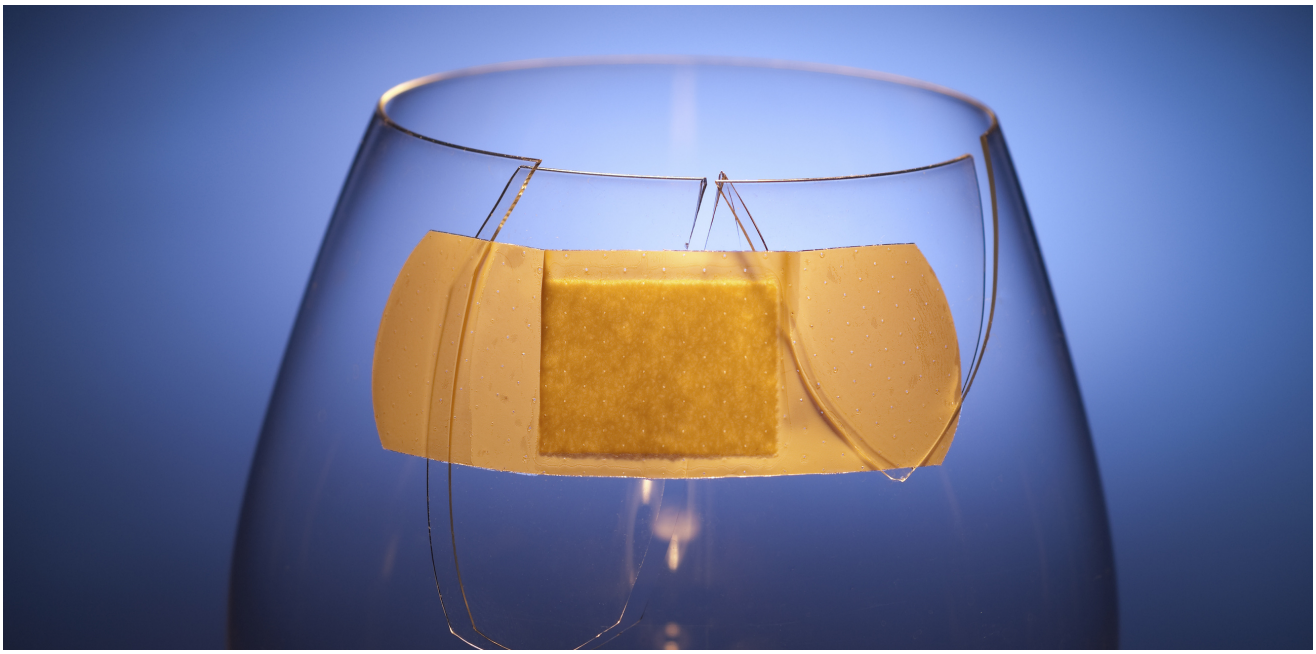
L'on a cru, lors de la dernière adaptation de la législation belge dite « taxe caïman » que cette double imposition serait supprimée. Sont en effet désormais visées, par le régime de la « transparence » organisé par le droit belge, les sociétés qui ne sont pas considérées comme transparentes par le droit fiscal belge, mais bien par le droit fiscal de l'Etat membre de l'Espace économique européen dans lequel ces sociétés sont établies. Entrent en ligne de compte les sociétés dont les revenus sont, en vertu de la législation fiscale de l'Etat ou de la juridiction où cette société est établie, imposés dans le chef des associés de cette société. Cette disposition vise donc les sociétés qui, dans l'Etat ou la juridiction dans laquelle sont établies ces sociétés, disposent de la personnalité juridique conformément au droit civil, mais dont l'impôt sur les revenus est ultimement perçu dans le chef de l'actionnaire ou associé sous-jacent. Il s'agit typiquement de la situation dans laquelle se trouve une SCI « translucide ».

Pour les associés belges d'une SCI « translucide », cette inclusion dans le champ de la « taxe caïman » aurait pu constituer une « solution » au problème de la « double imposition » identifié ci-avant, dans la mesure où les associés auraient été traités, par application de la transparence fiscale, comme s'ils avaient perçus directement les revenus immobiliers français et/ou la plus-value immobilière française (en cas de vente ultérieure du bien), sans plus de discordance d'interprétation selon que l'on se trouve en Belgique ou en France… La SCI se voit toutefois exclue du champ de la « taxe caïman », en raison du fait que les revenus immobiliers/plus-values immobilières d'une telle SCI sont suffisamment imposées en France dans le chef de son associé belge ; Par ailleurs, la convention franco-belge attribue le pouvoir d'imposition sur de tels revenus (pour l'hypothèse où ils seraient réalisés directement par l'associé belge) à la France. Il s'en déduit que la SCI reste hors champ de la "taxe Caïman"….

Un salut devrait toutefois survenir prochainement, lors de la révision par la Belgique et la France de leur convention préventive de la double imposition. Le pouvoir d'imposition relatif aux plus-values immobilières, ou réalisées sur parts de SCI, devrait être maintenu au profit de la France. La Belgique devrait cette fois admettre cette qualification, et ne plus organiser la double imposition commentée ci-dessus. Dans l'attente, le contribuable qui prépare avec son expert-comptable sa prochaine déclaration fiscale à l'impôt des personnes physiques s'informera utilement quant au traitement fiscal en Belgique de sa situation immobilière française, compte tenu des sanctions qui assortissent le respect des obligations déclaratives.

DÉDUCTION ANTICIPÉE DES PERTES FISCALES : UNE SOLUTION TEMPORAIRE

Sylvie LEYDER



Une des conséquences de la crise sanitaire est le manque de liquidités rencontré par les sociétés et les entrepreneurs. Afin de soutenir leur solvabilité, les lois CORONA II et III (des 23 juin 2020 et 15 juillet 2020) ont instauré un régime temporaire de déduction anticipée pour perte que les sociétés et les entrepreneurs pourront appliquer une seule fois pour lisser leurs problèmes de fonds propres.

Ce système est ouvert aux personnes physiques et aux sociétés.

Il s'agit, pour ces contribuables qui subissent des pertes en 2020, de les imputer sur le résultat fiscal précédent et de demander l'exonération temporaire du résultat de l'exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020 (exercice d'imposition 2019 ou 2020) à concurrence des pertes attendues pour l'exercice comptable suivant (exercice d'imposition 2020 ou 2021).

Il est à noter que les sociétés qui clôturent leur comptabilité entre le 13 mars et le 31juillet pourront choisir l'exercice d'imposition pour lequel elles souhaitent opter pour ce régime.

Cette déduction se fait par la constitution d'une réserve exonérée temporairement portée en déduction des bénéfices réservés imposables qui se rattachent à l'exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 31 juillet 2020.

Le montant de cette réserve est sujet à certaines limitations et est plafonné à 20 millions d'euros.

Le montant de la réserve exonérée temporairement devra être renseigné à la déclaration fiscale sous le code 1128 (réserve en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres suite à la pandémie du COVID-19), complété par le relevé 275 COV.

La réserve exonérée sera reprise l'exercice comptable suivant (c'est-à-dire celui durant lequel les pertes ont été réellement subies) et pourra être compensée par les pertes de l'exercice comptable en cours. Ceci permettra aux sociétés de limiter leurs sorties de fonds pour l'Impôt des sociétés relatif à l'exercice comptable précédent. Si des paiements anticipés ont été effectués, ceux-ci seront remboursés.

Le recours à cette possibilité de déduction anticipée devra se faire de manière prudente et être examiné au cas par cas.

Tout d'abord, certaines sociétés sont exclues de ce régime : il s'agit notamment des sociétés qui ont distribué des dividendes ou des réserves, des sociétés qui ont réduit leur capital, des sociétés qui ont racheté des actions propres, des sociétés d'investissement ou encore des sociétés liées à des paradis fiscaux parce qu'elles détiennent une participation directe dans une société établie dans un paradis fiscal ou qu'elles effectuent certains paiements vers des contribuables établis dans des paradis fiscaux.

D'autre part, il s'agira de bien évaluer les pertes probables subies. Dans l'hypothèse où le montant exonéré se révèle être surévalué de plus de 10 % à la perte réellement subie, une sanction sera appliquée sous forme de cotisation distincte.

"Afin de soutenir leur solvabilité, les lois CORONA II et III (des 23 juin 2020 et 15 juillet 2020) ont instauré un régime temporaire de déduction anticipée pour perte que les sociétés et les entrepreneurs pourront appliquer une seule fois pour lisser leurs problèmes de fonds propres.

Le recours à cette possibilité de déduction anticipée devra se faire de manière prudente et être examiné au cas par cas."

ADAPTATION DU PRINCIPE « UNA VIA » : DANS QUELLES CIRCONSTANCES L'ADMINISTRATION FISCALE DOIT-ELLE DÉNONCER LES FAITS ?

Jonathan CHAZKAL

Le principe non bis in idem implique qu'une personne ne soit pas jugée, ou condamnée, deux fois pour les mêmes faits. Telle situation, dans laquelle une double condamnation peut être envisagée, est bien susceptible de se présenter en matière fiscale, dans la mesure où la plupart des infractions au Code des Impôts sur les Revenus, ou encore au Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, sont à la fois susceptibles de faire l'objet de sanctions fiscales (dont la hauteur conduit à leur attribuer une nature pénale), et de sanctions pénales (soit des peines d'amendes et/ou d'emprisonnement).

La loi du 20 septembre 2012 (Loi dite Una Via) avait tenté de consacrer ce principe non bis in idem , en encourageant les autorités, fiscales et répressives, à opérer un choix entre le traitement fiscal (administratif, le cas échéant judiciaire, au civil) et le traitement pénal (judiciaire, au pénal) en présence d'infractions fiscales, de telle manière à confier la poursuites de ces infractions à une seule instance. Le plus souvent, ce traitement sera dans les faits confiée à l'administration fiscale, qui œuvre à la recherche, la constatation, et la sanction de la fraude fiscale. Cette loi avait été partiellement annulée par un arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014 de la Cour constitutionnelle. Il convenait de ce fait de revoir le texte légal, afin de « remédier aux effets » de cet arrêt, ce que le législateur belge a fait… en 2019, à l'effet de la Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social.

Le législateur a également profité de cette occasion afin d'introduire en droit belge la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice des communautés européennes portant sur le principe non bis in idem, celle-ci étant devenue plus « souple ». En effet, la Cour européenne des droits de l'homme, suivie en cela par la Cour de justice, considère à présent

que le principe ne bis in idem ne s'oppose pas aux procédures pénales et administratives « parallèles » si celles-ci font partie d'un « ensemble cohérent », càd un système intégré, qui prévoit pour chaque aspect des sanctions prévisibles et proportionnées (CEDH, 15 novembre 2016, aff. A&B c. Norvège). Ce vers quoi notre législateur entend parvenir en instaurant un « système » axé autour des principes d'intégration et d'imputation.

Intégration, parce que le juge pénal prendra désormais connaissance, outre de l'action publique qui lui sera soumise, de l'action civile visant au paiement de l'impôt (en ce compris les additionnels, accroissements et amendes administratives et fiscales) à l'effet d'une action autonome distincte de l'action publique et fondée sur la législation fiscale ; Ainsi, c'est le juge pénal, et non le juge fiscal, qui en cette hypothèse statuera sur la dette d'impôt, avec pour conséquence que les procédures pendantes devant les tribunaux civils, concernant la même action, prendront fin et seront poursuivies devant le juge pénal. Imputation, parce que dans le cadre de son jugement de l'action publique, le juge pénal devra désormais tenir compte, pour la fixation de la peine qu'il infligera, des amendes administratives et des accroissements d'impôt décidés dans le cadre de l'action autonome, afin d'éviter que le condamné ne soit soumis à une peine « déraisonnablement lourde », en violation du principe non bis in idem.

La nouvelle législation maintient le principe de l'attribution de la conduite de l'action, sauf exceptions, à l'administration fiscale. Les discussions parlementaires ont toutefois aboutit au constat que « si ces moyens légaux devaient ne pas suffire pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi ». Aussi, il était nécessaire de réécrire et d'adapter l'article 29 du Code d'Instruction Criminelle, qui contient le principe général de la dénonciation par toute autorité constituée, fonctionnaire et officier public, de faits susceptibles d'être constitutifs d'un crime ou d'un délit dont elle/il serait amené(e) à prendre connaissance dans l'exercice de ses fonctions, pour l'hypothèse où ces faits sont relatifs à une (potentielle) fraude fiscale. La disposition a ainsi été adaptée.

Désormais, lorsque les faits venus à la connaissance de l'administration fiscale font apparaître des indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non, il y aura lieu à une dénonciation obligatoire de ces faits aux autorités judiciaires, mais également, à une concertation, également obligatoire, entre les autorités administratives et judiciaires, celle-ci devant intervenir dans le mois de la dénonciation des faits. Le Ministère Public disposera ensuite d'un délai de trois mois, à compter de la dénonciation, pour notifier à l'administration fiscale, par écrit, sa décision d'engager, ou non, les poursuites pénales. C'est le procureur du Roi qui, seul, peut décider de suivre la voie pénale ou non.

Le législateur avait laissé au Roi le soin d'instaurer des critères afin d'identifier ce que recouvre la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non », qui seule enclenche la double obligation de dénoncer et de coopérer, dans le chef de l'administration fiscale. Le Roi s'est exécuté par l'adoption d'un Arrêté Royal du 9 février 2020, publié au Moniteur belge en date du 24 février 2020. Celui-ci produit ses effets depuis le 1er janvier 2020, soit la même date que celle de l'entrée en vigueur de la loi du 5 mai 2019, qu'il a vocation à exécuter…

L'Arrêté royal énumère ainsi divers critères, présentés comme non cumulatifs, auxquels l'administration fiscale doit avoir égard, dans son appréciation des faits qui sont venus à sa connaissance, afin de déterminer si elle se trouve contrainte, ou non, de les dénoncer aux autorités judiciaires. Ces critères doivent permettre d'assurer une répartition entre, d'une part, les dossiers de fraude fiscale relativement simples qui peuvent être efficacement traités par la voie administrative et, d'autre part, les cas de fraude fiscale plus importants qui nécessitent l'intervention du pouvoir judiciaire pour la mise en œuvre d'actes d'enquête.

Ainsi, l'Arrêté Royal précise que pour donner lieu à dénonciation obligatoire, les faits concernés doivent répondre à au moins un des critères suivants :

- Les faits se caractérisent tant par leur caractère sérieux que par leur caractère organisé ; Les 2 caractéristiques sont donc exigées. Il est précisé que le

caractère organisé des faits suppose l'utilisation de constructions ou de mécanismes complexes qui usent parfois des procédés à dimension internationale. Il est de même considéré que la gravité des faits dénoncés vise entre autres les contribuables qui commettent des infractions aux lois fiscales et aux arrêtés pris pour leur exécution, volontairement et de manière répétée ou qui commettent de multiples infractions. Les faits peuvent également être considérés comme sérieux lorsque la fraude est liée à la production ou à l'utilisation de faux documents ou lorsque le montant de l'opération connaît une ampleur considérable ou présente un caractère anormal.

- Il existe des indices sérieux que les faits soient connexes à des infractions de droit commun (ce qui peut viser par exemple des infractions de faux en écritures, de faux bilans, ou de délits d'initié, etc) comportant un volet financier, économique, fiscal ou social grave ou des éléments sérieux de corruption. Il s'agit ici de faits sérieux, sans pour autant être de caractère « organisé ».

- Pour l'enquête sur les faits, des actes d'enquête judiciaires, qui contiennent une mesure contraignante, devraient être entrepris. Il s'agit ici à nouveau de faits sérieux, sans pour autant être de caractère « organisé », mais pour la poursuite desquels (à les supposés fondés), il est nécessaire de poser des actes que seuls le Ministère Public, voire le juge d'instruction, ont le pouvoir de mettre en œuvre, et non l'administration fiscale… pour l'instant.

- Il existe des indices sérieux que les faits servent à financer les activités d'un groupe terroriste ou d'une organisation criminelle. A nouveau, l'on vise ici de faits sérieux, sans pour autant être de caractère « organisé ».

Ces critères constituent des critères d'organisation qui doivent permettre à l'administration fiscale de déterminer quels sont les dossiers à apporter à la concertation (Doc. parl., Chambre, sess. ord., 2018-2019, doc. n° 54-3515, p. 73), c'est-à-dire les dossiers qui comportent des indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non. La communication de ces dossiers au ministère public ne signifie pas que ceux-ci feront nécessairement l'objet de poursuites pénales. Le Ministère Public reste libre de poursuivre les faits ou non. Si le Procureur du Roi décide de ne pas poursuivre les faits, l'administration peut poursuivre son enquête au niveau administratif.

Pour les autres faits punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris en leur exécution (sans atteindre le niveau de la fraude fiscale grave), la dénonciation reste conditionnée à l'autorisation du Conseiller général, et n'est dès lors pas obligatoire. Dans la pratique, l'administration fiscale en fait peu usage…

Durant les débats parlementaires portant sur la loi du 5 mai 2019, la question s'était posée de savoir si les critères d'identification de la « fraude fiscale grave » devaient être déterminés dans un arrêté royal ou bien fixés dans une loi. La méthodologie retenue a pour effet de permettre la modification des critères, qui conduisent à la dénonciation pénale des faits, par une simple adaptation de l'Arrêté Royal, sans nécessiter de modification législative… et sans débat parlementaire par voie de conséquence. Les critères issus de l'Arrêté Royal du 9 février 2020 restent au final assez « larges » que viser potentiellement nombreuses situations susceptibles de se présenter dans le cadre d'un contrôle fiscal « classique ». Ils pourraient l'être encore plus à l'avenir. Le contribuable contraint de se défendre face à l'administration fiscale sera dès lors avisé de bien se faire conseiller, quant à la réponse qu'il entend fournir aux questions qui lui sont soumises par le fisc…

Le contribuable contraint de se défendre face à l'administration fiscale sera dès lors avisé de bien se faire conseiller, quant à la réponse qu'il entend fournir aux questions qui lui sont soumises par le fisc…

DONATION DEVANT NOTAIRE ÉTRANGER : VERS LA FIN DE LA "KAASROUTE" ?

Séverine SEGIER

Ces dernières années, Vlabel, le service des impôts flamand, a tenté à plusieurs reprises de circonscrire l'engouement des donateurs flamands pour la réalisation de donations mobilières notariées devant un notaire hollandais, ce qui permet d'allier en toute légalité la sécurité civile d'un acte notarié, et l'absence de coût fiscal de la donation, sous condition de survie de 3 ans. Une proposition de loi (Ecolo / Groen / CD&V /Spa /PS) déposée tout récemment, le 17 juin dernier, prévoit néanmoins l'obligation de soumettre tous les actes de donations notariés à l'enregistrement, y compris par conséquent les actes étrangers.

Si cette proposition devait être votée, cela signifierait donc la fin des actes notariés effectuées aux Pays-Bas pour éviter (légalement) de payer en Belgique les droits d'enregistrement de 3%, 3,3%,5,5% ou 7% sur une donation mobilière.

A noter qu'elle a été déposée sous le bénéfice de l'urgence, encore qu'il soit permis de se demander à quelle urgence il est fait allusion : comment en effet justifier celle-ci, alors qu'elle tend à contrer une situation légale qui prévaut (sans autre contestation que celle de Vlabel), depuis le 1er décembre 1939, date d'entrée en vigueur du code des droits d'enregistrement ?

Comme souvent, ce que Vlabel n'obtient pas par ses prises de position prudentielles très hardies, pourra sans doute in fineêtre obtenu par la voie d'une modification légale en faveur de sa thèse. Ainsi, en matière de donations mobilières, Vlabel avait par exemple émis un avis selon lequel une donation avec réserve d'usufruit ne pouvait plus être réalisée sans procéder à un enregistrement préalable pour ne pas donner lieu au paiement des droits de succession au décès du donateur.

.

Cette position très critiquée a été annulée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 12 juin 2018, la considérant – à raison - comme illégale.

Mais les trois Régions risqueraient d'être mises au même diapason : si les droits d'enregistrement sont régionalisés, la compétence de décider des actes obligatoirement enregistrables est quant à elle restée fédérale. C'est donc au niveau fédéral que cette proposition de loi a été déposée.

Toutes les donations ne sont cependant pas visées par cette obligation de soumission aux droits de donation : seules les donations notariées le sont.

En d'autres termes, un donateur pourra toujours faire don d'objets mobiliers (des tableaux, des bijoux, des billets de banque, etc.) « de la main à la main ». Les donations d'argent par virement bancaire, de créances, de droits d'un un contrat d'assurance-vie, en pleine propriété et avec un pacte adjoint (en vue de prévoir, notamment, une clause de retour, une charge de rente, etc.) seront toujours possibles sans devoir soumettre la donation à l'enregistrement, mais toujours avec les (mêmes) conséquences en droits de succession si le donateur décède dans les trois ans (ou, pour les titres de sociétés familiales flamandes, sept ans), conséquences auxquelles sont d'ailleurs également exposées les donations devant notaire étranger à l'heure actuelle.

Ceci étant, et indépendamment des critiques légistiques légitimes auxquelles une telle modification légale devrait faire face, un donateur qui envisage de procéder à une donation devant un notaire hollandais doit certainement le faire rapidement, puisque la loi, une fois adoptée, entrerait en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge.

Cette modification, si elle vient à être adoptée, pourrait faire craindre une augmentation des tarifs des droits de donation mobilière (une fois l'obligation d'enregistrement légalement verrouillée, il est très simple d'augmenter les taux) ; il faut donc espérer que le législateur régional n'ait pas oublié l'enseignement tiré de la baisse drastique de ces mêmes taux il y a à présent une quinzaine d'années, qui avait encouragé la pratique des donations enregistrées et considérablement augmenté les recettes de l'Etat.

Toutefois, l'on pourrait tout autant rencontrer la situation inverse, où les trois Régions rivaliseraient de concurrence (comme elles l'ont déjà fait pour les donations d'entreprises familiales, qui en Région wallonne sont désormais totalement exonérées de droits de donation à certaines conditions), pour attirer de potentiels riches donateurs, puisque c'est le lieu du domicile du donateur qui détermine la Région compétente pour la taxation des donations qu'il réalise de son vivant.

Espérons que les Régions réaliseront qu'il est plus de leur intérêt financer de miser sur les gains fiscaux indirects (générés par la présence à long terme sur leur territoire de familles susceptibles de réaliser des donations et par la possibilité de réinjection des fonds donnés dans le tissu économique, la valorisation du patrimoine immobilier, etc.), que sur le gain immédiat provenant d'un impôt unique.

Espérons que les Régions réaliseront qu'il est plus de leur intérêt financer de miser sur les gains fiscaux indirects (générés par la présence à long terme sur leur territoire de familles susceptibles de réaliser des donations et par la possibilité de réinjection des fonds donnés dans le tissu économique, la valorisation du patrimoine immobilier, etc.), que sur le gain immédiat provenant d'un impôt unique.

LE RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX PRESTATIONS FINANCIÈRES PERÇUES DANS LE CADRE DU « DROIT PASSERELLE DE CRISE COVID-19 »

Chloe BINNEMANS

Le « droit passerelle de crise COVID-19 », est le droit passerelle qui, en application des articles 3 et 4 de la loi du 23/03/2020 est octroyé aux indépendants qui, à la suite du COVID-19, sont forcés d'interrompre partiellement ou totalement leur activité indépendante.

Le régime fiscal applicable aux prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle COVID-19 dépend de la nature de l'activité interrompue dans le cadre de laquelle l'indépendant a obtenu ces prestations et donc, de la catégorie de revenus à laquelle appartiennent les revenus issus de l'activité interrompue du bénéficiaire.

I. Les bénéficiaires de rémunérations de travailleurs ou de dirigeants d'entreprise

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus sont à considérer :

- Comme des rémunérations de travailleurs visées à l'art. 30, 1°, CIR 92 (un aidant indépendant dont les revenus sont imposables à titre de rémunérations de travailleurs), ou
- Comme des rémunérations de dirigeants d'entreprise visées à l'art. 30, 2°, CIR 92 (un dirigeant d'entreprise indépendant),

La Circulaire 2020/C/94 précise que les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise « sont imposables à titre d'indemnités visées à l'art. 31, al. 2 , 4° ou à l'art. 32 , al. 2, 2°, CIR 92, en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations ».

II. Les bénéficiaires de bénéfices ou profits

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus sont à considérer comme des « bénéfices » ou des « profits » visés à l'art. 23, § 1, 1° ou 2°, CIR 92, les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise sont en principe imposables à titre d'indemnités visées à l'art. 25, 6°, a ou 27, al. 2, 4°, a, CIR 92, obtenues en compensation ou à l'occasion d'un acte susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices ou des profits.

Selon la Circulaire 2020/C/94 du 08.07.2020, l'interruption forcée de l'activité indépendante en raison du COVID-19 « peut être considérée comme un acte forcé visé à l'art. 171, 4°, b, CIR 92 ». En conséquence, l'administration fiscale estime que les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise sont imposables distinctement au taux de 16,5 % dans la mesure où (avec les autres indemnités visées à l'art. 25, 6°, a ou à l'art. 27, al. 2, 4°, a, CIR 92) elles n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée, réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la réduction de l'activité (sauf si l'imposition globale avec les autres revenus du bénéficiaire est plus favorable). Dans la mesure où (avec ces autres indemnités) elles excèdent les bénéfices ou profits nets imposables de ces quatre années, elles sont imposables aux taux d'imposition progressifs.

III. Les bénéficiaires de rémunérations des conjoint aidants

Si le bénéficiaire a interrompu une activité dont les revenus sont à considérer comme des rémunérations de conjoints aidants visées à l'art. 30, 3°, CIR 92, la Circulaire 2020/C/94 dispose que les prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle de crise ne sont pas imposables dans la mesure où il n'existe aucune disposition légale qui soumet de tels revenus à l'impôt sur les revenus.

Le régime fiscal applicable aux prestations financières obtenues dans le cadre du droit passerelle COVID-19 dépend de la nature de l'activité interrompue dans le cadre de laquelle l'indépendant a obtenu ces prestations et donc, de la catégorie de revenus à laquelle appartiennent les revenus issus de l'activité interrompue du bénéficiaire.

LUXEMBOURG : CRÉATION DU REGISTRE DES FIDUCIES ET DES TRUSTS

Sylvie LEYDER

S'il est clair que ce registre viendra révéler des informations qui, jusqu'ici, étaient confidentielles, il faut gager qu'il participera à instaurer la confiance des tiers (et notamment des banques) qui nouent des relations d'affaires avec les fiducies et les trusts au Grand-duché de Luxembourg. En effet, les contrats de fiducie tout comme les trusts ou encore les fondations patrimoniales restent d'excellents outils destinés à faciliter la structuration et la planification patrimoniale et successorale.

Un registre des fiducies et des trusts a été créé au Luxembourg dans le cadre de la transposition en droit luxembourgeois de la 4ème Directive relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux (directive UE 2015/849) et de la 5ème Directive anti-blanchiment (directive UE 2018/843).

Ce registre, créé par une loi du 10 juillet 2020, complète l'arsenal du Registre des Bénéficiaires Economiques (RBE) applicable aux sociétés et autres entités résidentes luxembourgeoises dont les fondations. Signalons au passage qu'il s'agit là des fondations de droit luxembourgeois relevant de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et fondations sans but lucratif dès lors que le projet de loi relatif à la Fondation Patrimoniale (déposé en 2013 afin de proposer un nouvel outil de gestion des patrimoines familiaux) n'est, malheureusement, toujours pas adopté..

Le registre des fiducies et des trusts a pour objet de conserver et de mettre à disposition certaines informations relatives aux fiducies et aux trusts lorsque ceux-ci sont administrés par des fiduciaires ou trustees établis au Luxembourg.

Par ailleurs, même lorsque les fiduciaires ou trustees ne sont pas établis au Luxembourg, l'obligation d'inscription vaut dans tous les cas où ceux-ci nouent, au nom de la fiducie ou du trust, une relation d'affaires avec un professionnel établi au Luxembourg ou acquiert un bien immobilier au Luxembourg.

A cette occasion, devront être transmises au registre des informations relatives à l'identification et au profil des fiducies ou trusts ainsi qu'à l'identification de leurs bénéficiaires effectifs.

Ce registre sera tenu par l'Administration de l'Enregistrement, des domaines et de la TVA qui est chargée du respect par les fiduciaires et trustees, de leurs obligations déclaratives.

Les informations contenues dans le registre seront accessibles (1) aux autorités nationales, (2) aux organismes d'auto-régulation et (3) dans certaines limites, aux personnes physiques ou morales qui démontrent un intérêt légitime dans le cadre de la prévention du blanchiment.

S'il est clair que ce registre viendra révéler des informations qui, jusqu'ici, étaient confidentielles, il faut gager qu'il participera à instaurer la confiance des tiers (et notamment des banques) qui nouent des relations d'affaires avec les fiducies et les trusts au Grand-duché de Luxembourg. En effet, les contrats de fiducie tout comme les trusts ou encore les fondations patrimoniales restent d'excellents outils destinés à faciliter la structuration et la planification patrimoniale et successorale.

AFSCHRIFT
AVOCATS

AFSCHRIFT FAIT GRIFFES NEUVES

CONSULTEZ NOUS SUR

WWW.AFSCHRIFT.COM

Bruxelles
Avenue Louise 208
B- 1050 Bruxelles
BELGIQUE
T +32 2 646 46 36
F +32 2 644 38 00

Anvers
Quellinstraat 49
B- 2018 Anvers
BELGIQUE
T +32 3 204 19 80
F +32 3 644 38 00

Luxembourg
8, rue Mil neuf cents
L-2157 Luxembourg
LUXEMBOURG
T +352 26 84 54 16
F +352 26 84 54 17

Madrid
Monte Esquinza, 36,2 c
E-28010 MADRID
ESPAGNE
T +34 91 31à 46 31

Genève
Place Cornavin 7
CH -1201 Genève
SUISSE
T +41 22 593 48 30

Fribourg
Rue de Lausanne 29
Case postale 280
CH-1701 Fribourg
(Genève)
SUISSE
T +41 79 544 80 78

BrTel Aviv
Moshe Aviv Tower, 33rd Floor
7 Jabotinsky St.
Ramat gan 52520
ISRAËL
T +972 3 542 01 00
F +972 3 542 01 01

Hong-Kong
M.C.A. LAI
Dominion Centre 504-505
43-59 Queen's Road East
Wan Chai Hong Kong
CHINE
T +852 25 20 07 78
F +852 25 20 07 23

IDEFISC
Tél. : 02/646 46 36
Fax : 02/644 38 00

IDEFISC est publié par
Thierry AFSCHRIFT

Avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef et de

Chloé BINNEMANS
Jonathan CHAZKAL
Mélanie DAUBE
Pascale HAUTFENNE
Sylvie LEYDER
Angélique PUGLISI
Séverine SEGIER
Martin VAN BEIRS

Editeur responsable
Thierry AFSCHRIFT
Rue Lens, 13
1000 Bruxelles

Internet
www.idefisc.be

Prochain numéro
Septembre 2020

Pour recevoir IDEFISC
Par courrier électronique,
envoyer votre adresse 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, envoyer s'il vous plait
un mail à info@idefisc.be

Design by