



IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE

30E ANNÉE - N° 115

JUIN 2021



BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

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

Edito

Impôt des sociétés : le cartel des grands Etats

A l'initiative du président américain, les dirigeants des grands Etats envisagent d'instaurer une règle, à portée mondiale, exigeant de tous les Etats de prélever au moins un impôt de 15 % sur les bénéfices des sociétés. On suppose, que, comme cela fut le cas pour les règles anti-blanchiment et l'échange d'informations en matière fiscale, des sanctions diverses, sous forme de listes noires ou grises seront prévues pour les Etats récalcitrants. Il est quand même étrange de « sanctionner » les Etats dont la gestion est suffisamment efficace pour ne pas faire appel à des impôts trop lourds.

Il a déjà été rappelé à de nombreuses reprises qu'une telle uniformisation, qui vise à exclure ou limiter la concurrence fiscale, revient à un cartel des grands Etats au détriment des plus petits qui, à défaut de marché intérieur important, sont souvent obligés d'attirer les investisseurs en recourant à des avantages fiscaux.

Aujourd'hui, il semble que l'exigence initiale d'un impôt minimal de 21 % sera abaissée à 15 %. Cela ne veut toutefois pas encore dire grand-chose : un impôt est toujours le produit d'un taux et d'une base, et on ne peut se fixer exclusivement sur le taux pour en apprécier l'importance.

Ainsi, un taux de principe de 15%, permettant des exonérations diverses peut paraître peut-être faible. En revanche, un taux de 15 % appliqué à une société holding percevant exclusivement des dividendes et plus-values sur des actions de sociétés qui ont déjà subi l'impôt, est prohibitif parce qu'il induit une double taxation économique.

Cela dit, un taux de principe de 15 % ne devrait affecter, en réalité que les véritables « paradis fiscaux » s'il ne s'applique que sous réserve des habituelles exonérations.

Tout dépendra par conséquent des modalités qui régiront la détermination de la base imposable. Mais le principe du système demeure dangereux parce qu'il crée de manière artificielle et parfaitement injustifiée, une obligation de taxer. L'impôt devient ainsi une exigence indépendante des besoins des Etats qui les perçoivent, alors qu'il devrait n'être justifié que par cela. On fait ainsi de l'impôt la règle, alors que le principe, c'est la propriété privée dont on ne peut être privée sans son accord.

Voilà une inquiétude de plus pour ceux qui craignent l'émergence d'Etats de plus en plus envahissants et autoritaires.

Thierry AFSCHRIFT



Coups de griffe de l'ours: Taxer les riches ?

En restreignant, sans doute abusivement, les activités économiques pendant la crise, les Etats ont non seulement appauvri des franges entières de la population, mais se sont aussi appauvris eux-mêmes.

Des restaurants et des magasins fermés n'ont pas de TVA à payer, à défaut de chiffre d'affaires. Leurs employés au chômage doivent recevoir des indemnités. Tout cela a été financé avec de l'argent que les Etats ne possédaient pas. Leur dette a considérablement augmenté et cela est d'autant plus grave pour ceux, comme la Belgique, qui étaient déjà surendettés avant cette crise.

Aujourd'hui, la tentation, chez les populistes, notamment de gauche, est d'inviter à « taxer les riches », soit en augmentant le taux de l'impôt des personnes physiques, soit en créant un impôt annuel sur la fortune, soit encore en instaurant un « gros » impôt « unique » sur celle-ci.

Dans tous les cas, cela a abouti à encore augmenter le niveau des prélèvements obligatoires dans des Etats où l'Etat prélevait déjà près de 50 % du PIB, voire plus. A ce niveau, toute augmentation significative supplémentaire rapprochera ces Etats de la situation de certains pays un peu plus modérés du bloc soviétique avant la chute du Rideau de fer. Le poids de l'Etat dans l'ensemble des recettes et dépenses du pays y était situé aux environs de 65 à 70 %. Hélas, on n'en est plus très loin ...

L'ours mal léché

Luxembourg – la justice européenne annule la décision de la Commission Européenne relative aux aides d'Etat dans l'affaire Amazon	1
Accord gouvernemental sur les voitures de société.	3
Règles du Royaume-Uni applicables à partir du 1er juin 2021 aux intérêts et redevances payés à des sociétés belges.	4
L'annulation d'un ruling négatif en justice	5
E-commerce : TVA : module d'enregistrement du ONE STOP SHOP disponible depuis le 1er avril 2021	6
Donations mobilières devant notaire étranger : circulaire et précisions	7
Détention préventive en matière de douanes et accises non soumise au contrôle de légalité de la chambre du conseil – arrêt de la Cour constitutionnelle du 4 mars 2021 (n°39/2021)	8
Publication de la loi visant à améliorer la transparence du Service des décisions anticipées	11
“Taxe caïman” : le SDA confirme des possibles cas de double imposition en matière de « taxe de distribution »	12
Nouvelles obligations déclaratives pour les plateformes numériques – DAC 7 approuvé	15
Modifications du code flamand de la fiscalité – abolition des avantages fiscaux du legs en duo et introduction d'un régime d'héritage entre amis (vriendenerfenis)	16
Visite sur place et pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale: tout n'est pas permis aux agents du fisc !	18
Démolition / reconstruction à 6 % de TVA – publication d'une circulaire administrative	20
La CJUE reconnaît le droit au silence pour les infractions passibles d'une sanction administrative présentant un caractère pénal	22
Italie : un régime fiscal attractif pour les particuliers nouveaux résidents	23



Luxembourg – la justice européenne annule la décision de la Commission européenne relative aux aides d’Etat dans l’affaire Amazon

1. Le 4 octobre 2017, la Commission européenne adopta une décision (UE 2018/859) par laquelle elle considéra qu’une décision fiscale anticipée (« tax ruling ») de l’administration fiscale luxembourgeoise en faveur d’Amazon constituait une aide d’Etat.

La décision fiscale anticipée en cause avait validé une méthode de fixation des prix de transfert permettant à une société luxembourgeoise du groupe Amazon de déterminer sa dette d’impôt sur le revenu des sociétés au Luxembourg de 2006 à 2014.

En conséquence de sa décision, la Commission européenne ordonna la récupération des sommes qui n’auraient pas été collectées par le Grand-Duché du Luxembourg auprès de la société luxembourgeoise au titre de l’impôt sur le revenu des sociétés, soit un montant de 250 millions d’euros.

Amazon introduisit un recours contre la décision de la Commission européenne devant le Tribunal de l’Union européenne. Ce 12 mai 2021, le Tribunal de l’Union européenne a prononcé l’annulation de la décision de la Commission européenne.

2. Quels sont les motifs qui ont conduit le Tribunal de l’Union européenne à annuler la décision de la Commission européenne ?

Pour les comprendre, il faut revenir sur les circonstances qui ont amené la Commission européenne à rendre sa décision.

Dans l’affaire soumise à l’appréciation de la Commission européenne, un accord de licence portant sur des actifs incorporels (technologie, données de clients, marques) avait été conclu entre une société LUX SCS et une société LUX OPCO.

En vertu de celui-ci, LUX OPCO avait obtenu le droit d’utiliser les actifs incorporels appartenant à LUX SCS, en échange du paiement d’une redevance. Le taux de la redevance avait été calculé sur base d’un rapport de prix de transfert.

La décision fiscale anticipée luxembourgeoise en cause avait confirmé que la méthode de fixation des prix de transfert utilisée en l’espèce, était conforme au principe de pleine concurrence.

Pour la Commission européenne, cette décision fiscale anticipée conférait toutefois un avantage qualifié d’aide d’Etat à LUX OPCO. La méthode de fixation des prix de transfert avalisée dans la décision fiscale anticipée produisait, selon la Commission, un résultat qui s’écartait d’une approximation fiable d’un résultat fondé sur le marché, ce qui avait eu pour effet de réduire la base imposable de LUX OPCO aux fins du calcul de l’impôt sur le revenu des sociétés.

Pour la Commission européenne, LUX SCS n’exerçait, en effet, pas de fonctions « uniques et de valeur » en rapport avec les actifs incorporels pour lesquels elle ne détenait que le titre de propriété légale.

En revanche, LUX OPCO devait être l’entité ayant droit aux revenus de la propriété intellectuelle et LUX SCS avait uniquement le droit de récupérer ses coûts d’exploitation limités ainsi que le coût de développement de ses actifs incorporels.

En outre, à supposer même que l’administration fiscale luxembourgeoise ait eu raison d’accepter l’analyse des fonctions de LUX SCS effectuée dans le rapport sur le prix de transfert utilisé, la méthode de fixation des prix de transfert approuvée par la décision fiscale anticipée en cause était inappropriée. La méthode qui aurait dû être utilisée est celle basée sur la méthode transactionnelle de la marge nette.

Enfin, la partie à tester en vertu de cette méthode aurait dû être LUX SCS et non LUX OPCO

3. Dans sa décision du 12 mai 2021, le Tribunal de l’Union européenne n’a pas avalisé ce raisonnement. Il considère en effet que la Commission européenne n’est pas parvenue à établir l’existence d’un avantage.

Quant aux lignes directrices de l’OCDE utilisées par la Commission européenne, le Tribunal considère que la Commission ne pouvait utiliser que celles résultant de leur version de 1995, la décision fiscale anticipée datant de 2003.



Les versions de 2010 et 2010, utilisées par la Commission européenne, n'étaient pas pertinentes.

En ce qui concerne l'analyse fonctionnelle, le Tribunal se fonde sur les lignes directrices de l'OCDE dans leur version de 1995 pour considérer qu'il ne peut être reproché aux autorités fiscales luxembourgeoises d'avoir estimé qu'il était correct de choisir une entité autre que LUX SCS comme étant la partie à tester. En ce qui concerne les fonctions de LUX SCS, c'est à tort que la Commission européenne a dépeint celle-ci comme un simple détenteur passif de biens incorporels.

Enfin, le calcul de la redevance de LUX SCS opéré par la Commission, est entaché de nombreuses erreurs et ne saurait être considéré comme étant suffisamment fiable. Dans la mesure où, également, la méthode de calcul retenue par la Commission doit être écartée, cette méthode ne saurait fonder le constat de la Commission selon lequel la redevance payée par LUX OPCO à LUX SCS aurait dû être inférieure à

celle effectivement perçue.

En conclusion, selon le Tribunal, la Commission n'a pas démontré l'existence d'un avantage.

4. La résolution des questions juridiques en matière de prix de transfert et d'aides d'Etat dépend essentiellement des faits de l'espèce. Il peut toutefois, être retenu de la décision de ce 12 mai du Tribunal de l'Union européenne, d'une part, que les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert ne peuvent être appliqués de manière rétroactive et d'autre part, que de simples erreurs méthodologiques commises dans l'analyse des prix de transfert ne peuvent suffire à conclure qu'un avantage qualifiable d'aide d'Etat a été octroyé.

5. La décision du Tribunal n'est pas définitive car la Commission européenne peut introduire un recours devant la Cour de justice. Celui-ci ne pourra toutefois porter uniquement que sur des questions de droit, et non sur le fond du dossier. En attendant cet arrêt, la décision du Tribunal pourrait

influencer les décisions que la Commission européenne doit encore prendre dans des affaires similaires en cours (NIKE et INTER IKEA) qui sont encore au stade de l'enquête formelle sur les aides d'Etat menée par la Commission européenne.

Angélique PUGLISI

En attendant cet arrêt, cette décision pourra influencer les décisions que la Commission européenne doit encore prendre dans des affaires similaires en cours (NIKE et INTER IKEA) qui sont encore au stade de l'enquête formelle sur les aides d'Etat menées par la Commission européenne.



Accord gouvernemental sur les voitures de société.

Un accord de gouvernement vient d'être trouvé sur le principe du verdissement du parc des voitures de société.

A partir de 2026, seuls les véhicules de société électriques pourront bénéficier d'un avantage fiscal. On regrette déjà que les véhicules hybrides ne soient pas visés par la mesure.

Aucun effet rétroactif n'est envisagé et les contrats existants

L'accord entend également encourager l'augmentation accélérée du nombre de bornes de recharge à la maison et au travail.

Les particuliers qui opteront pour l'achat et l'installation d'une borne de recharge à domicile entre le 1er septembre 2021 et le 31 août 2024 pourront compter sur une réduction d'impôt sur l'investissement.

De même, les entreprises qui investissent dans une borne de recharge accessible au public entre le 1er septembre 2021 et le 31 décembre 2022 bénéficieront d'un taux de déduction de 200%.

Il faudra en effet à l'évidence beaucoup plus de chargeurs ultra rapides, ceux-ci étant virtuellement inexistant à ce jour.

Depuis 2019, la Belgique compte plus de 10 000 bornes de recharge, alors que les Pays-Bas disposent déjà de 122 000 bornes de recharge depuis 2018.

En Belgique, la moitié des bornes de recharge sont installées par des entreprises, un quart appartient à des particuliers et seul le reste est constitué de bornes accessibles à tous, situées sur la voie publique.

Les pouvoirs publics devraient donc faire un effort de leur côté également en termes de verdissement.

Enfin, et surtout, il faudra que le réseau électrique puisse suivre.

Que se passera-t-il si tous les utilisateurs veulent recharger leur voiture en même temps ?

En clair, aura-t-on assez d'électricité pour toutes ces voitures, surtout si on veut sortir du nucléaire ?

Les particuliers qui opteront pour l'achat et l'installation d'une borne de recharge à domicile entre le 1er septembre 2021 et le 31 août 2024 pourront compter sur une réduction d'impôt sur l'investissement.

De même, les entreprises qui investissent dans une borne de recharge accessible au public entre le 1er septembre 2021 et le 31 décembre 2022 bénéficieront d'un taux de déduction de 200%.

ne seront pas remis en cause. Le gouvernement indique qu'il souhaite créer un «cadre stable et clair» afin que les entreprises et les employés puissent prendre des décisions d'achat et d'investissement en connaissance de cause.

Chaque employeur pourra toujours offrir à ses salariés une voiture à essence ou diesel. Le libre choix demeurera, mais les voitures de société jugées polluantes ne pourront plus bénéficier d'un avantage fiscal.

Que penser de ce projet ?

Tout cela est bien joli mais il faudra garantir l'approvisionnement en énergie ainsi que la distribution et le développement de l'infrastructure de recharge publique, comme l'a souligné la fédération Mobia (ancienne Febiac), qui demande un suivi approfondi du nombre, de l'emplacement et de la densité des infrastructures de recharge qui vont de pair avec l'électrification du parc automobile.

Pascale HAUTFENNE

Règles du Royaume-Uni applicables à partir du 1er juin 2021 aux intérêts et redevances payés à des sociétés belges.



Depuis le 1er janvier 2021, le droit de l'Union européenne a cessé de s'appliquer au Royaume-Uni. C'est le cas notamment de la Directive européenne du 3 juin 2003 (2003/49/C) concernant le régime fiscal commun applicable au paiement d'intérêts et de redevances entre sociétés associées d'Etats membres différents.

Cette directive prévoit une exonération (à certaines conditions) de la retenue à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises associées établies dans l'Union européenne.

La Loi de Finance britannique publiée en mars 2021 (« Finance Bill ») abroge la loi qui avait implémenté en droit interne la Directive du 3 juin 2003. Cette abrogation prend ses effets à partir du 1er juin 2021.

A partir du 1er juin 2021, les paiements d'intérêts et de redevances seront donc soumis à une retenue à la source de 20 % au Royaume-Uni sauf si une exonération ou un taux réduit est possible, en vertu d'une convention préventive de double imposition conclue avec le Royaume-Uni.

En vertu du droit britannique, la retenue à la source s'applique en effet au paiement d'intérêts et de redevances à des bénéficiaires non-résidents du Royaume-Uni.

En ce qui concerne les paiements de redevances effectués par des sociétés britanniques à des sociétés belges, l'impact de l'abrogation est nul car la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Royaume-Uni attribue le pouvoir d'imposition sur les paiements de redevances à l'Etat de résidence du bénéficiaire exclusivement, à savoir la Belgique.

Par conséquent, les paiements de redevances de source britannique à des bénéficiaires résidents belges seront exonérés au Royaume-Uni.

Aucune autorisation formelle des autorités fiscales britanniques, HMRC, n'est exigé à cet effet par la convention préventive de double imposition conclue avec la Belgique.

Pour les redevances provenant de sociétés britanniques vers des

résidents bénéficiaires belges, les paiements pourront donc être effectués en brut, sans déduction d'une retenue à la source.

En ce qui concerne les paiements d'intérêts, la situation est différente car la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Royaume-Uni prévoit une retenue à la source de 10 % du montant brut.

Certaines exemptions de retenues à la source sont prévues dans la convention. C'est le cas notamment des intérêts payés en raison d'un prêt consenti par une entreprise à une autre à condition que le montant des intérêts ait été déterminé « at arm's length ».

Pour les hypothèses d'exonération, il convient de noter que l'exonération ne sera pas accordée de manière automatique par HMRC. Les sociétés belges, qui auront bénéficié d'une exonération sur base de la Directive européenne dans le passé, pourront, pour des prêts en cours (et donc pas pour de nouveaux prêts), solliciter une



Les sociétés belges qui prêtent régulièrement à des sociétés résidentes britanniques peuvent solliciter une application conventionnelle sur base d'un formulaire spécifique, dénommé DTTP1 (« Double Tax Treaty Passport Scheme »).

exonération auprès de HMRC de deux façons.

Une première possibilité est de remettre aux autorités fiscales britanniques un « avis d'exonération » par lequel la société belge confirme qu'elle est résidente belge à des fins fiscales et que les circonstances en vertu desquelles elle obtenait l'exonération dans le passé n'ont pas changé.

L'autre possibilité, qui s'applique également pour de nouveaux prêts, est de demander une exonération en utilisant un formulaire spécifique (form D.T.) qui devra être rempli par le demandeur et les autorités fiscales belges dans lequel la résidence fiscale belge de la société est confirmée.

Ce formulaire devra également être utilisé en cas de demande de réduction de la retenue à la source britannique.

Les sociétés belges qui prêtent régulièrement à des sociétés résidentes britanniques peuvent solliciter une application conventionnelle sur base d'un formulaire spécifique, dénommé DTTP1 (« Double Tax Treaty Passport Scheme »).

Au regard de l'abrogation de la législation britannique ayant implémenté la Directive du 3 juin 2003, il est donc important pour les groupes multinationaux de vérifier avant le 1er juin 2021 leur processus de paiement d'intérêts impliquant une société britannique afin d'éventuellement pouvoir le modifier, en vue de pouvoir bénéficier ou de continuer à bénéficier d'une exemption de retenue à la source sur intérêt ou redevance ou du taux applicable prévu par la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Royaume-Uni.

Angélique PUGLISI

L'annulation d'un ruling négatif en justice

La Cour d'appel de Gand a récemment rendu un arrêt concernant l'intervention du juge pour annuler une décision anticipée contraire à la loi.

En l'espèce, il s'agissait de la donation des parts d'une société civile à constituer par les parents à leurs enfants mineurs, en contrepartie d'une rente annuelle.

Dans cette veine, les parents avaient introduit une demande de ruling afin de s'assurer notamment que l'opération ne serait pas qualifiée d'abusive.

L'administration a considéré d'une part que, compte tenu des montants en jeu, qu'il y avait lieu de requalifier la donation en un contrat à titre onéreux. Ensuite, qu'il y avait lieu de faire application de la disposition anti-abus générale et cela, sans apporter la preuve d'une démarche abusive.

La Cour d'appel de Gand a annulé la décision anticipée au regard du principe de légalité.

L'administration ne fait pas une correcte application de la preuve, faisant l'économie de la démonstration des conditions qu'elle allègue, ni de la preuve contraire, le contribuable pouvant toujours démontrer que les actes étaient justifiés par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur le revenu.

À cet égard, la recherche d'un avantage fiscal est toujours permise dans la mesure où l'objectif de la disposition par l'intermédiaire de laquelle il est octroyé n'est pas violé.

L'administration ne fait pas une correcte application de la preuve, faisant l'économie de la démonstration des conditions qu'elle allègue, ni de la preuve contraire, le contribuable pouvant toujours démontrer que les actes étaient justifiés par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt sur le revenu.

À cet égard, la recherche d'un avantage fiscal est toujours permise dans la mesure où l'objectif de la disposition par l'intermédiaire de laquelle il est octroyé n'est pas violé.

Cette décision est intéressante en ce sens que le service des décisions anticipées ne respecte pas la jurisprudence en matière d'abus fiscal et rejette des décisions cela même en dépit de la preuve d'un but fiscal.

Toutefois, le pouvoir du juge reste ici limité au contrôle de la légalité de la décision prise. Il ne revient pas aux cours et tribunaux de se substituer à l'entité compétente.

Perrine RUDEWIEZ

E-commerce : TVA : module d'enregistrement du ONE STOP SHOP disponible depuis le 1er avril 2021

Le commerce électronique (vente de biens à des consommateurs à distance via des boutiques en ligne) a connu un essor en 2020 en raison de la Covid19.

Actuellement, ces ventes à distance de biens sont soumises à la TVA de l'Etat membre de l'Union européenne de destination à partir d'un certain seuil de chiffre d'affaires (de ventes à distance), différent pour chaque Etat membre. Tant qu'une entreprise belge assujettie effectue des ventes à distance depuis la Belgique via d'autres Etats membres de l'Union

Pour toute entreprise belge active dans le cadre du commerce électronique, il est donc important, au regard de la nouvelle réglementation et de ces contrôles prévisibles, de revoir sa politique en matière de facturation et d'application de la TVA.

européenne et qu'elle n'a pas dépassé le seuil de chiffre d'affaires applicable dans cet Etat membre, la vente restera en principe soumise à la TVA belge (sauf si le vendeur opte expressément pour le paiement de la TVA dans l'Etat membre de destination, dès le premier euro).

Si ce seuil est dépassé dans l'Etat membre de destination, la TVA sera en tout état de cause due dans cet Etat membre. Par conséquent, un numéro de TVA doit être demandé dans l'Etat membre concerné, la TVA locale doit être facturée et des déclarations de TVA périodiques doivent être rentrées localement.

Comme il n'existe pas de taux de TVA uniforme dans les différents Etats membres de l'Union européenne, l'entreprise assujettie doit également déterminer elle-même le taux de TVA correct.

A partir du 1er juillet 2021, les seuils de chiffre d'affaires différents qui s'appliquent dans chaque Etat membre où les biens sont livrés cesseront de s'appliquer et seront remplacés par un seuil général unique de 10.000 € pour toutes les ventes à distance vers d'autres Etats membres de l'Union européenne.

Si le chiffre d'affaires total de ces ventes ne dépasse pas le seuil global susmentionné, la TVA belge devra s'appliquer.

En conséquence de cette nouvelle réglementation, la TVA étrangère s'appliquera beaucoup plus tôt qu'elle ne l'est actuellement.

Par souci de simplification, la directive européenne contenant cette nouvelle réglementation offre la possibilité de payer la TVA due dans d'autres Etats membres de l'Union européenne au moyen d'une seule déclaration de TVA trimestrielle centralisée, appelée One Stop Shop (OSS).

Dans le cadre de ce régime, les entreprises belges pourront déclarer la TVA étrangère par le biais d'une déclaration OSS qui peut être soumise via le portail belge Intervat.

L'Etat belge répercutera à son tour la TVA étrangère sur les Etats membres de l'Union européenne concernés.

Le module OSS sur lequel les entreprises belges peuvent s'inscrire est disponible depuis le 1er avril 2021.

Toute entreprise belge qui réalise déjà des ventes à distance ou qui prévoit de le faire dans un avenir proche a intérêt à évaluer l'impact des nouvelles règles de TVA sur son activité et, en fonction du résultat de cette analyse, il peut exister un intérêt à déjà s'inscrire à ce guichet unique.

Le passage au régime OSS peut d'ailleurs se révéler avantageux pour les entreprises belges



qui paient déjà la TVA dans l'Etat membre de destination puisqu'il est désormais possible de supprimer le numéro de TVA étranger, ce qui pourrait se traduire par une réduction des coûts de mise en conformité avec la TVA.

Il faut s'attendre à ce qu'en prévision du nouveau régime, les administrations fiscales des différents Etats membres de l'Union européenne contrôlent davantage les entreprises de commerce électronique ayant réalisé des ventes à distance sur leur territoire.

En cas de dépassement du seuil du chiffre d'affaires dans cet Etat membre, sans que la TVA locale ait été facturée et payée, l'administration fiscale réclamera la TVA due majorée des pénalités et des intérêts éventuels.

Pour toute entreprise belge active dans le cadre du commerce électronique, il est donc important, au regard de la nouvelle réglementation et de ces contrôles prévisibles, de revoir sa politique en matière de facturation et d'application de la TVA.

Angélique PUGLISI

Donations mobilières devant notaire étranger: circulaire et précisions

De récentes lois sont venues sonner le glas des donations mobilières passées devant notaire étranger (loi ordinaire du 03/12/2020 et loi spéciale du 13/12/2020).

Ces lois visent à rendre obligatoire depuis le 15 décembre 2020 l'enregistrement d'actes notariés passés à l'étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles.

Une circulaire est venue préciser les contours de cette nouvelle obligation (circulaire 2021/C/27 du 16 mars 2021). Sa lecture nous permet d'évaluer quelles sont les donations qui sont visées par ces nouvelles lois et quelles sont, a contrario, les opérations de planification qui restent possibles.

On relèvera tout d'abord que l'administration indique dans cette circulaire que « la loi entend mettre fin à une forme d'évasion fiscale qui permettait de soustraire la donation de biens mobiliers constatée par un acte notarié étranger à l'imposition en Belgique ». Rappelons toutefois qu'avant ces lois de décembre 2020, le recours à ce type de donations était parfaitement possible et légal: il s'agissait de donations valables et opposables au regard du droit belge car passées dans la forme notariée mais non soumises aux droits belges d'enregistrement parce que la loi belge n'obligeait pas à enregistrer les donations mais uniquement les actes notariés passés en Belgique. Les

donations passées devant notaire étranger (tel un notaire suisse ou hollandais) avant le 15 décembre 2020 demeurent donc valables, sous la condition de survie du donateur les trois années qui suivent l'acte de donation.

La circulaire confirme que sont visées par cette nouvelle obligation d'enregistrement en Belgique les donations consenties par un habitant du Royaume. Autrement dit, seuls les actes de donation étrangers où interviennent un donateur résident (fiscal) belge sont passibles de l'enregistrement en Belgique. Echappent donc à l'obligation d'enregistrement les actes notariés étrangers où interviendrait un donataire belge à qui une donation a été consentie par un non-résident belge.

La notion d'habitant du Royaume s'appréciera dans le chef du donateur selon les critères classiques retenus, c'est-à-dire qu'il faudra apprécier, au jour où la donation est consentie devant notaire étranger, si le donateur a sa résidence réelle, effective et continue en Belgique. Si le donateur est non-résident au moment de la donation et devient ensuite résident belge, la donation ne doit pas être enregistrée en

Restent donc possibles sans enregistrement les dons manuels avec pacte adjoint, les donations indirectes comme celles qui pourraient résulter, sous certaines conditions, de virements bancaires.

Belgique, sauf le cas où la réalité de la non-résidence serait simulée.

Aux donateurs belges qui seraient encore tentés de faire acter leurs donations devant notaire étranger, la circulaire confirme encore que le délai pour enregistrer la donation est de 4 mois à compter de l'acte (au lieu de 15 jours pour les actes belges) de manière à permettre les éventuelles traductions jurées. Si la donation devant notaire étranger est consentie sous condition suspensive, le délai de présentation à l'enregistrement prend cours à dater du jour où la donation est consentie dès lors que le critère pris en considération par la loi est l'acte notarié étranger.

La circulaire confirme enfin et surtout que dès lors que cette nouvelle obligation d'enregistrement ne s'applique qu'aux actes notariés étrangers, cette nouvelle obligation ne vise pas les donations mobilières réalisées par un acte sous seing privé, même si le donateur est un habitant du Royaume. Restent donc possibles sans enregistrement les dons manuels avec pacte adjoint, les donations indirectes comme celles qui pourraient résulter, sous certaines conditions, de virements bancaires.

Des solutions de cession hors champ des droits de donation demeurent donc possibles, le plus souvent avec la condition de survie du donateur. Rappelons que dans ce dernier cas, il est toujours possible, à tout moment pendant la période de trois ans, de présenter volontairement au bureau de Sécurité juridique compétent l'acte sous seing privé, et de se voir appliquer le taux de

droits de donation (3% ou 7% en Région de Bruxelles-Capitale ou en Région Flamande ; 3,3% ou 5,5% en Région Wallonne) plutôt que courir le risque de voir la donation réintégrée à la masse successorale et taxée aux taux progressifs nettement moins favorables des droits de succession.

Sylvie LEYDER

Détention préventive en matière de douanes et accises non soumise au contrôle de légalité de la chambre du conseil – arrêt de la Cour constitutionnelle du 4 mars 2021 (n°39/2021)

En droit fiscal, les droits de douanes et accises sont soumis à des règles et une procédure administrative contenues dans une loi générale du 18 juillet 1977. La procédure judiciaire applicable en cas de fraude est également régie par cette loi.

Le régime de détention préventive en matière de douanes et accises déroge au régime de droit commun, organisé par la loi du 20 juillet 1990 relative à la détention préventive. Cette différence se marque notamment en ce qui concerne la motivation du mandat d'arrêt, l'absence de contrôle de la légalité du mandat d'arrêt, contrôle du maintien de la détention préventive par une

juridiction, autre que celle qui a ordonné la détention préventive.

Constatant cette différence, un juge d'instruction du Tribunal de première instance francophone de Bruxelles, saisi par le procureur du Roi d'une demande de délivrance d'un mandat d'arrêt à charge de cinq personnes en matière de douanes et accises décida de saisir la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle. Cette question porte sur la compatibilité des dispositions en matière de détention préventive en droit de douanes et accises avec les articles 10 et 11 de la constitution, lus en combinaison avec l'article 5, § 4 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que ces dispositions n'offrent pas aux personnes qui font l'objet d'une détention préventive pour une infraction en matière de douanes et accises les mêmes droits et garanties qu'aux personnes qui font l'objet d'une détention préventive pour une infraction pénale de droit commun.

L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 4 mars 2021 pose d'abord une question intéressante de recevabilité dans la mesure où la question préjudicielle est posée par un juge d'instruction, alors que la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle prévoit que seules les juridictions peuvent saisir la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle.

A juste titre, la Cour constitutionnelle admet la recevabilité de la question préjudicielle au motif qu'il se déduit de l'objectif poursuivi par l'instauration de la procédure



préjudicielle qu'il convient de donner une interprétation large à la notion de juridiction.

La Cour constitutionnelle précise que mêmes si les décisions du juge d'instruction ne sont pas revêtues de l'autorité de la chose jugée, elles participent de l'exercice de la fonction juridictionnelle et s'inscrivent dans le cadre d'une procédure judiciaire. Ce constat vaut a fortiori dans le cadre de la délivrance d'un mandat d'arrêt.

En ce qui concerne le fond, la Cour constitutionnelle constate que le régime dérogatoire en matière de droits de douanes et accises concerne, d'une part, la délivrance du mandat d'arrêt qui est soumis à des conditions différentes de celles du droit commun et le contrôle de la régularité du mandat d'arrêt par la chambre du conseil.

Avant d'examiner la compatibilité de ce régime au regard des principes d'égalité, la Cour constitutionnelle s'interroge sur la raison d'être de ce régime dérogatoire en matière de droits de douanes et accises.

La Cour constate qu'il ressort des travaux préparatoires du projet qui

La Cour constitutionnelle conclut, dès lors, que, malgré des différences notables entre les deux législations en ce qui concerne les conditions de délivrance d'un mandat d'arrêt et de détention, le contrôle de régularité de la détention préventive, les personnes faisant l'objet d'une détention préventive pour des infractions en droit de douanes et accises ne voient pas leurs droits limités de manière disproportionnée par rapport à celles subissant des poursuites en matière d'infractions de droit commun.

est devenu la loi du 20 juillet 1990 que la section de législation du Conseil d'Etat avait recommandé au législateur de modifier la loi générale sur les droits de douanes et accises avant de faire appliquer la nouvelle loi sur la détention préventive aux poursuites du chef d'infractions en matière de douanes et accises.

Lors de l'adoption de la loi du 20 juillet 1990, le ministre de la justice et la commission de la justice, qui avaient travaillé sur le projet de réforme, souhaitaient rendre le nouveau régime applicable en matière de douanes et accises, mais cette intention n'a pu être concrétisée en raison de la réforme de la législation sur les douanes et accises qu'un tel régime imposait et que ne souhaitait pas le ministre des finances en fonction à l'époque.

La Cour constitutionnelle en conclut que le maintien d'un régime de détention préventive spécifique dans le cadre d'infractions en matière de douanes et accises n'est pas justifié par la volonté de principe du législateur de conserver deux régimes distincts mais uniquement par la nécessité d'une réforme de la législation sur les droits de douanes et accises que ne souhaitait pas le ministre compétent de l'époque.

Les différences de traitement qui en résultent sont, dès lors, fondées sur un critère de distinction qui, selon la volonté du législateur de l'époque, étaient appelées à disparaître dès que la législation sur les douanes et accises serait réformée.

C'est au législateur, selon la Cour constitutionnelle, qu'il appartient



de décider de l'opportunité d'une réforme globale de la loi sur les droits de douanes et accises qui permettrait de tenir compte des principes et garanties établis par la réforme de la détention préventive en 1990.

En conclusion, la Cour doit, dès lors, examiner si les différences de traitement critiquées n'entraînent pas des effets disproportionnés pour les personnes qui sont soumises au régime de détention préventive en matière de douanes et accises tel qu'il existe aujourd'hui.

La Cour constitutionnelle note qu'en droit commun, la délivrance d'un mandat d'arrêt est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

- le mandat d'arrêt doit être d'absolue nécessité pour la sécurité publique ;
- le fait justifiant le mandat d'arrêt doit être de nature à entraîner pour l'inculpé un emprisonnement correctionnel d'un an ou d'une peine plus grave ;
- si le maximum de la peine ne dépasse pas 15 ans de réclusion, il faut qu'ensuivante l'absolue nécessité pour la sécurité publique, il existe de sérieuses raisons de craindre que l'inculpé, s'il était laissé en liberté, commette de nouveaux crimes et délits, se soustraie à l'action de la justice, tente de faire disparaître des preuves ou entre en collusion avec des tiers.

En matière de droit de douanes et accises, la loi prévoit la possibilité pour les agents de mettre en état d'arrestation préventive les fraudeurs pour les infractions

devant entraîner l'application de la peine d'emprisonnement.

En ce qui concerne les conditions de délivrance d'un mandat d'arrêt, la Cour constitutionnelle considère que la différence de traitement en matière de droits de douanes et accises et en droit commun est inexistante.

Elle se fonde notamment sur les considérations suivantes :

- les choix de politique répressive en matière de droits de douanes et accises qui entendent combattre l'ampleur et la fréquence des fraudes dans une matière particulièrement technique relative à des activités souvent transfrontalières ;
- compte tenu du caractère radical de la privation de liberté, le juge d'instruction ne peut décerner un mandat d'arrêt qu'à condition que sa nécessité absolue en soit démontrée ;
- la Constitution (article 12, al. 3) impose que le mandat d'arrêt décerné par un juge d'instruction en matière de douanes et accises soit signifié dans les 48 heures après l'arrestation et qu'il soit motivé.

En ce qui concerne le contrôle du mandat d'arrêt et le maintien en détention, le juge d'instruction ayant saisi la Cour constitutionnelle constata que la loi sur les droits de douanes et accises n'organise aucun contrôle de la régularité du mandat d'arrêt par la chambre du conseil avec possibilité d'appel devant la chambre des mises en accusation et de pourvoi devant la Cour de cassation.

D'après le juge d'instruction, cette absence de contrôle juridictionnel serait incompatible avec l'article 5, § 4 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Cette disposition autorise toute personne privée de liberté d'introduire un recours devant un tribunal. Un système de contrôle périodique et automatique de la légalité de la détention à intervalle régulier est toutefois compatible avec cette disposition.

Sur ce point, la Cour constitutionnelle constate que la procédure en matière de droits de douanes et accises fournit des garanties équivalentes au droit commun dans la mesure où notamment, la loi générale sur les droits de douanes et accises prévoit que la personne mise en détention préventive a la possibilité d'introduire une demande de mise en liberté provisoire devant les juridictions pénales, conformément aux dispositions du code d'instruction criminelle, comme l'a jugé la Cour de cassation à diverses reprises.

La Cour constate, en outre, que la loi générale sur les douanes et accises prévoit que l'individu arrêté à la possibilité, dans un délai de quatorze jours après son arrestation, d'introduire une action devant le tribunal correctionnel. Si aucune action n'a été portée devant le tribunal correctionnel endéans ce délai, le procureur du Roi sera tenu de mettre en liberté sur le champ mais provisoirement, l'individu arrêté.

La durée entre l'arrestation de la personne et la saisine du tribunal correctionnel est strictement



limitée et ne peut donc atteindre un mois comme en droit commun. Il est dès lors cohérent de ne pas prévoir, en cette matière, un contrôle systématique de mois en mois. Une telle mesure n'entraîne dès lors, selon la Cour, pas une limitation disproportionnée des droits des intéressés.

La Cour constitutionnelle conclut, dès lors, que, malgré des différences notables entre les deux législations en ce qui concerne les conditions de délivrance d'un mandat d'arrêt et de détention, le contrôle de régularité de la détention préventive, les personnes faisant l'objet d'une détention préventive pour des infractions en droit de douanes et accises ne voient pas leurs droits limités de manière disproportionnée par rapport à celles subissant des poursuites en matière d'infractions de droit commun.

Comme la Cour l'a rappelé dans son arrêt, afin que ces personnes puissent bénéficier de l'ensemble

des garanties énoncées dans la loi sur la détention préventive en matière de droit commun, il faut attendre une réforme générale de la loi sur les droits de douanes et accises par le législateur.

Angélique PUGLISI

Publication de la loi visant à améliorer la transparence du Service des décisions anticipées

La loi du 16 mars 2021 visant à améliorer la transparence du Service des décisions anticipées vient d'être publiée au Moniteur belge le 23 mars 2021 et entrera en vigueur le 2 avril 2021.

Cette loi modifie l'arrêté royal du 30 janvier 2003 ayant institué le système de décision anticipée en matière fiscale en prévoyant que les décisions anticipées seront désormais publiées sous la forme de synthèse individuelle (l'ancienne version prévoyant également la publication sous la forme de synthèses collectives).

Pour rappel, grâce au système de décision anticipée, les contribuables peuvent demander une décision anticipée relative à l'application de la législation fiscale qui liera l'administration.

Les décisions anticipées étaient en principe publiées sous la forme de résumés individuels ou collectifs, de manière anonyme, dans le respect du secret professionnel.

L'exposé des motifs de la proposition de loi ayant donné lieu à la modification intervenue motive celle-ci en se référant au fait que des dizaines de rulings ne seraient pas encore publiés et que de ce fait, les autres contribuables et services administratifs ne seraient pas au courant de certains précédents et ne pourraient s'y référer.

Pour rappel, grâce au système de décision anticipée, les contribuables peuvent demander une décision anticipée relative à l'application de la législation fiscale qui liera l'administration.

Les décisions anticipées étaient en principe publiées sous la forme de résumés individuels ou collectifs, de manière anonyme, dans le respect du secret professionnel.

L'exposé des motifs précise également que le nouveau président du SDA fait actuellement en sorte que chaque ruling soit publié de manière individuelle. La modification législative entrée en vigueur viserait à ancrer dans la réglementation une pratique déjà existante.

Il est à noter que la possibilité de faire précéder la demande de décision anticipée par une demande de pre-filing, sans obligation de faire suivre celle-ci de l'introduction d'une demande anticipée, n'a pas été supprimée.

Angélique PUGLISI

«Taxe caïman» : le SDA confirme des possibles cas de double imposition en matière de «taxe de distribution»

Le Service des Décisions Anticipées en Matière Fiscale a publié il y a quelques jours son rapport annuel relatif à l'année 2020.

Ce rapport contient un constat intéressant en relation avec l'application de la «taxe caïman». Ce constat est plus particulièrement relatif au second «volet», souvent oublié, prévu par la législation «taxe caïman», celui de la «taxe de distribution».

En effet, à côté de la «taxation par transparence» qu'elle organise, la législation «taxe caïman» prévoit également une «**taxe de distribution**», qui s'applique à toutes les distributions de toute «construction juridique», qu'il s'agisse d'un trust ou d'une entité personnifiée par exemple. Celle-ci qualifie au titre de «dividende» telle distribution (taux distinct applicable : 30%).

Tous les revenus qui ne sont pas imposés par la taxe de transparence (à présent uniquement applicable au «fondateur») et qui sont, d'une façon ou d'une autre (ce qui excède la simple hypothèse de la liquidation, partielle ou totale, de la «construction juridique») distribués par une «construction juridique» aux «fondateurs» ou à d'autres habitants du Royaume (ou à des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales) sont considérés comme des

«dividendes» et taxés en tant que tels, à l'exception de l'actif apporté à la construction juridique. La disposition est contenue sous article 18, al. 1er, 3°, CIR92.

Cette distribution est imposable dans la mesure où elle porte sur les réserves accumulées par la «construction juridique», au-delà des sommes y ayant été «apportées» par le «fondateur» (sous réserve de ce que ces réserves auraient déjà été soumise à la taxe de transparence).

La taxation au titre de dividende est applicable, sauf si le contribuable qui bénéficie de la distribution, établit que celle-ci entraîne une diminution du patrimoine de la «construction juridique» jusqu'à un montant inférieur au patrimoine apporté par le «fondateur». Autrement dit, la taxation au titre de dividende ne s'applique que dans la mesure où la distribution porte sur l'accroissement de ce patrimoine.

Il faut toutefois tenir compte du fait que la distribution du patrimoine apporté (par le «fondateur»), bénéficiant à un «bénéficiaire» (qui n'est pas obligatoirement le «fondateur») n'est censée **avoir lieu qu'après la distribution de tous les bénéfices et revenus réservés**. Dans la mesure où les bénéfices réservés, censés distribués en premier lieu, avant toute restitution (non imposable) du patrimoine apporté, sont constitués de montants qui n'auraient par hypothèse jamais été imposés par application de la «taxe caïman» (par exemple, des réserves accumulées avant le 1er janvier 2015), ils constitueront des «dividendes», et seront



Ce constat, dont il faut constater qu'il est formulé en conformité avec la législation applicable, doit conduire les contribuables potentiellement concernés à s'interroger, bien en amont d'une distribution envisagée (le cas échéant plusieurs années au préalable) sur le régime fiscal qui leur sera applicable, au moment de l'événement imposable. Il est évident que toutes les décisions prises au cours des années précédentes peuvent avoir une incidence sur ce régime fiscal.

Tel « audit » est selon nous d'autant plus essentiel que le législateur soumet à la « taxe de distribution » non seulement les distributions sensu stricto, mais également une série d'hypothèses qu'il a estimé pouvoir y assimiler (notamment, le transfert des actifs d'une « construction juridique » vers un autre Etat, non coopératif, ou certains cas d'apport «des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs» d'une « construction juridique »).

imposables à ce titre dans le chef du bénéficiaire.

L'on peut envisager l'hypothèse d'une « construction juridique » constituée avant l'entrée en vigueur de la « taxe caïman », et qui avait accumulé, au 31 décembre 2014, 1.000.000 EUR de réserves. Si au cours de l'année 2021, la « construction juridique » bénéficie de revenus imposables à concurrence de 100.000 EUR, son « fondateur » sera redevable d'un impôt de 30.000 EUR (s'agissant par hypothèse de revenus mobiliers imposables au taux distinct de 30 %). Ceci que les revenus perçus soient ou non distribués au « fondateur ». Si la « construction juridique » décide en outre d'attribuer, au cours de cette même année 2021, le revenu de 100.000 EUR à son « fondateur », devenu « bénéficiaire », il ne sera pas permis de prévoir l'imputation prioritaire de cette distribution sur les revenus déjà imposés de l'année, puisque le texte légal présume que les 10.000 EUR distribués s'imputent par priorité sur les réserves accumulées de 1.000.000 EUR. Outre l'imposition applicable aux revenus de l'année, le « fondateur » se verra imposé sur un « dividende » de distribution, de 100.000 EUR

(également imposable au taux distinct de 30%). Cela conduit le « fondateur » à devoir assumer un impôt de 60.000 EUR à verser pour 2021, alors que la « construction juridique » n'aura perçu qu'un revenu de 100.000 EUR...

Il appartient, le cas échéant, au contribuable de prouver l'importance du patrimoine apporté initialement lorsqu'il en sollicite l'exonération. Il n'est plus fait référence à cet égard à l'exigence que le patrimoine apporté ait subi son régime d'imposition, en Belgique ou ailleurs...

Venons-en à l'objet précis du constat formulée par le Service des Décisions Anticipées en Matière Fiscale.

Dans la mesure où la distribution de liquidation, imposable dans le chef de celui qui la reçoit, peut englober des revenus perçus précédemment par la « construction juridique », qui auront été imposés, depuis 2015, dans le chef du « fondateur », par l'effet de la transparence fiscale, il peut s'en induire une **double imposition**. Cette double taxation peut viser la même personne, si le bénéficiaire de la distribution est également

« fondateur », ou peut intervenir dans le chef de personnes différentes, si le bénéficiaire est un tiers.

Le législateur a souhaité éviter telle double imposition, en insérant une cause d'exonération dans l'article 21, al. 1er, 12°, CIR92.

Le dividende peut ainsi être **exonéré** dans le chef du bénéficiaire de la distribution, dans la mesure où il est démontré que ce dividende est constitué de **revenus de la construction juridique qui ont déjà subi la « taxe caïman »**. Peu importe dans le chef de quelle personne cette imposition ait été appliquée. Le texte légal n'exige en effet plus, comme il le faisait auparavant, que le bénéficiaire de la distribution apporte la preuve que la taxation a déjà été appliquée, précédemment, dans son propre chef. La charge de la preuve de cette soumission préalable à la « taxe caïman » repose bien entendu sur le bénéficiaire qui s'en prévaut.

Ayant à traiter d'une demande visant la situation d'une **soparfi** de droit luxembourgeois, le Service des Décisions Anticipées en Matière Fiscale a constaté que

cette disposition pouvait ne pas « couvrir », dans les faits, toutes les hypothèses de double imposition, alors que sa vocation était pourtant bien celle-là. Dans l'un de ses « prefilings », le service a constaté que le dispositif de l'article 21, al. 1er, 12°, CIR92 n'écarte pas toujours une double imposition dans le chef du « fondateur ».

Nous avons déjà abordé précédemment la question de la qualification d'une soparfi de droit luxembourgeois pour l'application du régime dit « taxe caïman ».

La notion de « construction juridique » recouvre 3 catégories distinctes (art. 2, §1er, 13°, CIR92). Parmi celles-ci, l'on trouve les entités étrangères dotées de la personnalité juridiques tout en étant **insuffisamment imposées** selon l'appréciation qu'en donnent les autorités belges. Cette catégorie de « constructions juridiques » a été considérablement élargie, à l'effet de 2 arrêtés royaux des 21 novembre 2018 (pour les entités de l'Espace Economique Européen) et 6 mai 2019 (pour les entités hors de l'Espace Economique Européen). Sont ainsi potentiellement visées des entités également soumises à l'imposition dans l'Etat de leur

siège ou principal établissement, mais dont le « fondateur » ne parviendrait pas à établir qu'elles assument un impôt « suffisant » pour échapper à la « taxe caïman ». L'on citera, au titre d'exemple le plus frappant de ces entités nouvellement incluses dans le champ de la « taxe caïman », la « soparfi » de droit luxembourgeois.

Il peut être fait exception à la qualification au titre de « construction juridique » pour les « entités personnifiées », en démontrant que celle-ci assume un impôt sur son revenu jugé « suffisant ». Pour ce qui concerne la soparfi de droit luxembourgeois, son fondateur devra pour ce faire apporter la preuve que cette société subi, dans l'Etat de son siège fiscal, une imposition s'élevant à au minimum 1% de la « base imposable belge » fictive attribuée à cette même entité si elle avait été une société résidente de la Belgique (par l'effet d'une fiction).

Dès lors, en fonction du montant du revenu imposable de la soparfi ainsi déterminé conformément aux règles belges, l'attribution de la qualité de « construction juridique » peut varier d'une

période imposable à l'autre. Or, l'exonération prévue à l'article 21, al. 1er, 12°, CIR92 ne vaut **que pour les revenus attribués ou mis en paiement par une « construction juridique »**.

Le Service des Décisions Anticipées en Matière Fiscale relève en conséquence que si, durant la période pour laquelle la soparfi ne qualifierait plus (par hypothèse) au titre de « construction juridique », elle attribue ou met en paiement des revenus qu'elle a perçus durant une période antérieure pour laquelle elle était qualifiée de « construction juridique », l'exonération prévue à l'article 21, al. 1er, 12°, CIR92 ne s'applique pas et les revenus en question, qui **pourraient avoir déjà été imposés par transparence** dans le chef d'une personne physique/fondateur, sont alors susceptibles d'être soumis à une double imposition, permise par la législation.

Ce constat, dont il faut constater qu'il est formulé en conformité avec la législation applicable, doit conduire les contribuables potentiellement concernés à s'interroger, bien en amont d'une distribution envisagée (le cas échéant plusieurs années au préalable) sur le régime fiscal qui leur sera applicable, au moment de l'événement imposable. Il est évident que toutes les décisions prises au cours des années précédentes peuvent avoir une incidence sur ce régime fiscal. Tel « audit » est selon nous d'autant plus essentiel que le législateur soumet à la « taxe de distribution » non seulement les distributions sensu stricto, mais également une série d'hypothèses qu'il a estimé





pouvoir y assimiler (notamment, le transfert des actifs d'une « construction juridique » vers un autre Etat, non coopératif, ou certains cas d'apport «des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs» d'une « construction juridique »).

Mélanie DAUBE

Nouvelles obligations déclaratives pour les plateformes numériques – DAC 7 approuvé

Le 22 mars dernier, le conseil de l'Union européenne a formellement adopté la révision (DAC 7) de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal afin d'étendre l'échange automatique d'informations aux plateformes numériques comme UBER et AIRBNB.

Plateformes numériques

Les nouvelles règles édictées par DAC imposent aux opérateurs de plateformes numériques de déclarer les revenus perçus par les vendeurs sur leur plateforme et aux Etats membres d'échanger automatiquement ces informations.

L'opérateur de plateforme est l'entité qui contracte avec les vendeurs pour mettre à leur disposition tout ou partie d'une plateforme. L'opérateur de plateforme est qualifié d'opérateur de plateforme déclarant s'il est résident fiscal d'un Etat membre, s'il est constitué en vertu de la législation d'un Etat membre, s'il a son siège de direction ou s'il dispose d'un établissement stable dans un Etat membre.

Si ces conditions ne sont pas remplies, l'opérateur de plateforme peut néanmoins être qualifié d'opérateur de plateforme déclarant s'il facilite les activités,

listées ci-après, des vendeurs de l'Union européenne ou la location de biens immobiliers situés dans un Etat membre.

Les activités qui devront faire l'objet d'une déclaration comprennent :

- la location de biens immobiliers, y compris à usage résidentiel et commercial, ainsi que tout autre bien immeuble et emplacements de stationnement ;
- la fourniture de services personnels ;
- la vente de biens ;
- la location de tout mode de transport.

Ces nouvelles règles concernent les plateformes numériques établies à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union européenne.

Elles permettront aux autorités fiscales nationales de détecter les revenus perçus par l'intermédiaire de plateformes numériques et de déterminer les obligations fiscales en résultant. La mise en conformité sera, en outre, facilitée pour les opérateurs de plateformes numériques car la déclaration se fera dans un seul Etat membre, conformément à un cadre commun de l'Union européenne.

Ces derniers amendements visant à renforcer la coopération administrative devront être opérationnels dans tous les Etats membres à partir de 2024 au plus tard.

Amélioration de la coopération administrative

La DAC 7 vise également à renforcer la coopération administrative entre les Etats membres dans le domaine fiscal. Les modifications introduites sont les suivantes :

- clarification de la notion de « pertinence prévisible » des informations, à savoir la condition préalable à l'obtention d'une information sur le marché ;
- introduction d'une nouvelle base juridique pour la demande groupée d'informations sur le marché. Il sera donc plus facile d'obtenir des informations sur les groupes de contribuables ;
- extension de l'obligation d'informations sur le marché aux redevances ;
- établissement de nouvelles règles pour le recours au contrôle simultané permettant la présence d'agents d'un Etat membre lors d'une enquête dans un autre Etat membre ;
- introduction d'un nouveau cadre juridique pour les audits conjoints définis, à savoir « les enquêtes administratives menées conjointement par les autorités compétentes de deux ou plusieurs Etats membres et liées à une ou plusieurs personnes présentant un intérêt commun ou complémentaire pour les autorités compétentes de cet Etat membre ». Ces derniers amendements visant à renforcer la coopération administrative devront être opérationnels dans tous les Etats membres à partir de 2024 au plus tard.

Angélique PUGLISI

Modifications du code flamand de la fiscalité – abolition des avantages fiscaux du legs en duo et introduction d'un régime d'héritage entre amis (*vriendenerfenis*)

Dans l'accord de coalition du gouvernement flamand 2019-2024 daté du 30 septembre 2019, une réforme du code flamand de la fiscalité était annoncée. Cette annonce avait été suivie d'un projet de décret modifiant le code flamand de la fiscalité.

Le 17 mars 2021, le parlement flamand a approuvé ce projet de décret, concrétisant ainsi les modifications annoncées par le gouvernement flamand.

La réforme introduite peut se résumer comme suit.

Suppression de l'avantage fiscal des legs en duo

A partir du 1er juillet 2021, l'avantage fiscal du legs en duo en Flandre est supprimé. A partir de cette date, il ne sera plus possible de réduire les droits de succession en avantageant par testament, un parent éloigné ou un ami via le legs en duo. Il faudra recourir à une autre technique telle que celle de l'héritage entre amis plus limitée.

Par la technique du « legs en duo », un testateur désigne plusieurs bénéficiaires dans son testament tels que des parents éloignés et une organisation caritative. Au décès du testateur, l'organisme de bienfaisance hérite d'une partie de

la succession à condition de payer les droits de succession, y compris ceux des autres bénéficiaires.

Cette technique permet de soulager les bénéficiaires d'une lourde charge fiscale tout en soutenant une bonne cause. L'avantage fiscal réside, en effet, dans le fait que l'organisme de bienfaisance paie les droits de succession pour un autre bénéficiaire mais au taux réduit de l'organisme de bienfaisance (8,5 % au lieu des taux progressifs plus élevés).

Afin de décourager les legs en duo inspirés par des considérations principalement fiscales et non caritatives, le législateur flamand a donc décidé que ce double héritage de biens en duo ne pourrait plus offrir aucun avantage fiscal à partir du 1er juillet 2021.

Non seulement le legs aux parents éloignés mais aussi l'avantage que le parent éloigné reçoit parce que l'organisme de bienfaisance paie ses droits de succession, feront dorénavant partie de la base imposable du parent éloigné au lieu de l'organisme de bienfaisance.

Les nouvelles règles sont applicables aux décès, qui interviendront à partir du 1er juillet 2021 (alors que les testaments datent naturellement d'avant le 1er juillet 2021).

Pour compenser la perte éventuelle de revenus pour les organismes de bienfaisance qui refuseront, suite à cette modification législative, probablement à l'avenir les legs en duo (ne présentant plus aucun avantage pour eux), le taux des droits de succession et de

donation pour ces organismes de bienfaisance est également réduit à 0 %. Les legs et donations aux associations professionnelles et aux fondations privées ne sont pas visées par cette mesure de faveur. Ceux-ci resteront soumis au taux existant de 8,5 % pour les droits de succession et de 5,5 % pour les droits de donation.

Cette modification s'appliquera également aux décès qui interviendront, à dater du 1er juillet 2021.

Introduction de l'héritage entre amis

Le principe de taxation de l'héritage entre amis (« vriendenerfenis ») est introduit dans le code flamand de la fiscalité.

À partir du 1er juillet 2021, il sera possible de léguer une partie limitée (de maximum 15.000 €) de son patrimoine à plusieurs amis proches ou à d'autres parents éloignés (exemple : neveux ou nièces) au taux de droits de succession de 3 % (au lieu de 25 % sur cette tranche).

La ou les personnes qui pourront bénéficier de cet héritage entre ami doivent être désignées dans un testament.

Période « suspecte » maintenue à trois ans au lieu de quatre ans

Une donation de biens meubles (par exemple, un virement bancaire) ne doit pas obligatoirement faire l'objet d'un enregistrement. Elle ne doit, dès lors, pas être soumise à un impôt sur les donations.

Pour compenser la perte éventuelle de revenus pour les organismes de bienfaisance qui refuseront, suite à cette modification législative, probablement à l'avenir les legs en duo (ne présentant plus aucun avantage pour eux), le taux des droits de succession et de donation pour ces organismes de bienfaisance est également réduit à 0 %.

Toutefois, si le donateur décède dans les trois ans suite à la donation, la valeur de celle-ci sera ajoutée à sa succession et donc soumise aux droits de succession.

Dans l'accord de coalition flamand, il était prévu de faire passer cette période « suspecte » de trois ans à quatre ans. Cette extension n'aura finalement pas lieu.

Angélique PUGLISI



Visite sur place et pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale: tout n'est pas permis aux agents du fisc !

Il n'est plus rare aujourd'hui que l'administration fiscale estime pouvoir « visiter » le siège d'une société, sans s'être préalablement annoncée, en vue d'effectuer le contrôle de sa situation fiscale.

Nombreux contribuables concernés par telle situation relatent dans ce contexte une véritable « **perquisition** » effectuée par l'administration, avec arrivée massive et impromptue d'un grand nombre d'agents. Les contribuables font état des comportements suivants, adoptés par les agents du fisc : certains, ayant pénétré dans les bureaux des locaux visités, **ouvrent les armoires sans ménagement**, fouillent vigoureusement dans les documents présents dans et sur les bureaux, également dans les **effets personnels des membres du personnel** et des personnes présentes ; d'autres, **prennent la main sur les ordinateurs desdits membres du personnel**, pour en assurer l'extraction de toutes les données, tant privées que professionnelles ; et d'autres encore, procèdent à **des auditions**, sommant souvent les dirigeants présents, et d'autres membres du personnel, de répondre aux questions qui leurs étaient posées, à l'effet d'un **véritable interrogatoire de police**. De **très nombreuses photographies** sont souvent prises à l'occasion de la

visite, sans qu'aucun inventaire n'en soit dressé sur place.

L'on ne le dit pas assez, mais malgré ses pouvoirs importants et sans cesse grandissants, l'administration fiscale ne possède toutefois **pas le droit de procéder à une « recherche active »** lors de telle visite des locaux d'une entreprise. Par ailleurs, le CIR92 apporte des limites aux pouvoirs d'investigation que le fisc peut exercer dans ce contexte.

Le droit au **respect de la vie privée** est un droit fondamental consacré tant par la Constitution belge (articles 15 et 22), que par la Convention européenne des droits de l'homme (article 8, CEDH). Il s'étend aux **locaux professionnels**.

Il est certes permis au législateur d'y « déroger », mais toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et du domicile doit être permise par une disposition législative, suffisamment précise, qui correspond à un besoin social impérieux et qui soit proportionnée à l'objectif légitime poursuivi par celle-ci. Le CIR92 contient telle dérogation sous son **article 319**, qui permet aux agents de l'administration, munis de leur commission, d'obtenir le **libre accès aux locaux professionnels, à toutes les heures où une activité** s'y exerce, à l'effet de permettre à ces agents de constater la nature et l'importance de ladite activité, de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets que ces personnes y possèdent, et d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités. Les agents peuvent en outre

vérifier, à cette occasion, la fiabilité des informations, données et traitements informatiques.

Cet article 319, CIR92, au titre de base légale, octroie-t'il à l'administration fiscale un « droit de perquisition » similaire à celui organisé par le Code d'instruction criminelle. Il s'agirait, concrètement, d'un « **droit de recherche actif** » qui serait alors accordé aux fonctionnaires de l'administration fiscale ?

La réponse à cette question nous paraît devoir **être négative**. Le Ministre des Finances a lui-même rappelé, à plusieurs reprises par le passé, que le droit de visite des agents du fisc diffère de celui du droit d'investigation prévu par le Code d'Instruction criminelle. La Cour Constitutionnelle l'a également consacré dans un arrêt de 2017. Le droit d'investigation dans les livres et documents du « contribuable » est en effet circonscrit par les conditions énumérées aux articles 315 et suivants, du CIR92. Il s'en déduit que l'administration fiscale ne peut rechercher « activement » ses informations.

Ainsi, les fonctionnaires **ne peuvent** s'emparer de pièces sans qu'ils les aient au préalable sollicitées auprès du contribuable. Les agents n'ont ainsi pas le droit de forcer l'accès aux locaux professionnels, d'ouvrir les armoires et tiroirs, de rechercher des informations sur les ordinateurs de l'entreprise, d'interroger le personnel sans l'autorisation de l'employeur, de fouiller dans les effets personnels des personnes présentes (tels des sacs ou mallettes), d'investiguer dans les archives, etc.



*S'il y a une **imposition établie à la suite** de la procédure ainsi menée, et que le contribuable peut démontrer que cette imposition est enrôlée sur la base des pièces recueillies lors de la visite irrégulière, il pourra, et devra, réclamer son **annulation**.*

L'administration fiscale laisse par ailleurs souvent croire au contribuable qu'elle a le **droit de retenir** certains des documents découverts lors de la « perquisition » déguisée, voire les photographies prises lors de la visite. Elle invoque à cet égard l'article 315ter, CIR92. A l'occasion de ses « visites », l'administration fiscale estime en outre systématiquement pouvoir exercer le **droit d'accès à tous les dossiers et supports d'information**, et de copier de tous les logiciels et fichiers qui se trouvent sur les ordinateurs de la société. L'administration fiscale prétend fonder son droit sur les articles 315 et 315bis, CIR92, notamment.

Le droit de rétention, lorsqu'il peut être exercé par l'administration, ne peut toutefois servir à remédier à une visite qui serait irrégulière, parce que mettant en œuvre une « perquisition » déguisée. Ni l'article 315bis, CIR92, ni l'article 319, al. 3, CIR92, n'autorise de plus l'administration fiscale à (faire) effectuer des copies (« back-up ») des données informatiques qu'elle estime pouvoir consulter. Le **droit de rétention** de l'administration fiscale, organisé à l'article 315ter, CIR92 n'est en effet **pas étendu** aux données informatiques. Les ordinateurs ne constituent en effet pas des livres ou documents...

Les agents du fisc profitent également de la visite des locaux afin de procéder à des **auditions**. En vertu de l'article 325, CIR92,

l'administration fiscale qui entend auditionner un témoin doit convoquer le contribuable, par lettre recommandée à la poste, pour qu'il assiste à l'audition du témoin. Celui-ci dispose également, en vertu de l'article 326, CIR92, du droit de faire valoir les déclarations qu'il souhaite faire acter dans le cadre de la procédure. Lorsqu'elle auditionne les dirigeants présents sur place lors de la visite, il n'est pas rare de constater que l'administration se dispense de reproduire les questions et réponses exactes échangées lors de l'audition. Le contribuable en ressent souvent une déformation, à tout le moins une « décontextualisation » de ses propos, qu'il estime déformer sa position.

L'administration fiscale revendique la plupart du temps qu'elle n'aurait ainsi procédé qu'à de « simples » demandes de renseignements visées par l'article 322, CIR92. La conséquence de telle thèse n'est pas sans importance : les termes consignés n'ont alors **pas la même valeur probante** que ceux issus d'une réelle audition de témoin, puisqu'ils émanent alors de l'administration elle-même.

Si, en dépit de l'interdiction qui leur en est faite, les agents du fisc mettent toutefois en œuvre telle « perquisition informelle », ceux-ci commettent ce que l'on nomme un détournement, ou excès, de pouvoir. En cette hypothèse, le contribuable pourra, et devra, faire

valoir que la « **visite** » des locaux est **entachée de nullité**. S'il y a une imposition établie à la suite de la procédure ainsi menée, et que le contribuable peut démontrer que cette imposition est enrôlée sur la base des pièces recueillies lors de la visite irrégulière, il pourra, et devra, réclamer son **annulation**. A tout le moins, il pourra invoquer que la visite des locaux doit être considérée comme constitutive d'un **abus de droit**, du fait de la méconnaissance du **droit au respect de la vie privée** en général, et du domicile en particulier, et des **principes de bonne administration** (dont les principes du raisonnable et de proportionnalité, et de fair-play) que l'administration fiscale doit pourtant respecter, dans le cadre de l'exercice de la mission qui lui a été conférée.

Jonathan CHAZKAL

Démolition / reconstruction à 6 % de TVA – publication d'une circulaire administrative

La loi-programme du 20 décembre 2020 prévoit l'extension du taux réduit de 6 % de TVA pour les travaux de démolition/reconstruction de bâtiments à l'ensemble du territoire belge pour la période allant du 1er janvier 2021 au 31 décembre 2022.

Durant cette période, tant les particuliers que les promoteurs pourront bénéficier de cette mesure favorable sur l'ensemble du territoire belge.

Pour bénéficier de cet avantage, les conditions suivantes doivent être remplies :

- Le bâtiment concerné doit être un bâtiment d'habitation ;
- occupée par le propriétaire ;
- le propriétaire établi son domicile sans délai et ce pour une période de cinq ans à compter du 1er décembre de l'année suivant celle de la première occupation. Si cette condition n'est pas respectée, la prestation doit être remboursée pour l'année en cours et les années restantes de la période de cinq ans.

La surface habitable totale est de 200 m² maximum.

L'administration avait annoncé la publication de circulaire administrative en même temps qu'une mise à jour de la liste des FAQ publiées.



La circulaire datée du 25 février 2021 vient d'être publiée. Les principales clarifications apportées par cette circulaire sont les suivantes.

a. Qu'entend-on par démolition de bâtiment ?

Comme la loi l'indique, le bien démolit doit être un bâtiment « un bâtiment » pour l'application de la TVA. Il s'agit donc de « toute construction incorporée au sol ». L'Exposé des motifs précise également qu'il doit s'agir d'un bâtiment ayant une consistance significative, le cas échéant par rapport au bâtiment d'habitation construit.

La circulaire précise que cette appréciation est faite au cas par cas. Par exemple, un vieux logement, un hangar, une cuisine ou un magasin seront normalement considérés comme significatifs en soi. En revanche, une construction faite de matériaux non durables ne remplit pas le critère. Un pigeonnier, une maison de jardin, un abri pour cheval dans le pâturage ne sont pas considérés

comme des bâtiments significatifs.

La circulaire ajoute également que la reconstruction du nouveau bâtiment d'habitation ne doit pas nécessairement suivre immédiatement la démolition d'un bâtiment. Ce qu'il importe est de démontrer que l'occupant a procédé à la démolition du bâtiment en vue de la reconstruction d'un bâtiment d'habitation.

Une tolérance spécifique est prévue puisque la circulaire assimile une transformation importante d'un ancien bâtiment à un projet de démolition/reconstruction.

Il est discutable que la circulaire précise que cette tolérance n'est pas applicable à la démolition d'un certain nombre d'étages d'un immeuble à appartement existant, suivie de la reconstruction de ces étages.

b. Qu'entend-on par « à titre principal comme habitation propre » ?

D'après le texte de la loi, l'habitation propre est le logement que l'acheteur en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier occupe personnellement ou n'occupe pas personnellement pour des raisons professionnelles ou sociales ou à cause d'entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l'occupation de l'habitation par lui-même.

Il est intéressant de constater que la circulaire précise que si le conjoint de l'acquéreur personne physique acquiert également les droits de propriété sur le bâtiment d'habitation, ils seront considérés comme une seule entité afin de déterminer s'il s'agit d'habitation unique. Il en va de même pour les partenaires qui ont conclu un contrat de cohabitation légale.

La circulaire précise explicitement que le fait d'avoir reçu à titre de donation un droit de nue-propriété sur l'autre bien exclut l'habitation du taux de 6 %.

Si le droit de nue-propriété avait été acquis par héritage par contre, la condition d'application de la mesure de faveur serait considérée comme remplie.

La circulaire donne également des exemples de ce qui est considéré comme un immeuble « empêchant ». Sont considérés comme immeubles empêchant : une maison de vacances, un magasin, un bâtiment industriel ou une parcelle bâtie dont l'acquéreur personne physique est propriétaire.

La circulaire précise que cette appréciation est faite au cas par cas. Par exemple, un vieux logement, un hangar, une cuisine ou un magasin seront normalement considérés comme significatifs en soi. En revanche, une construction faite de matériaux non durables ne remplit pas le critère. Un pigeonnier, une maison de jardin, un abri pour cheval dans le pâturage ne sont pas considérés comme des bâtiments significatifs.

Enfin, tant les bâtiments d'habitation situés en Belgique que ceux situés à l'étranger sont pris en considération dans l'examen du respect de la condition.

c. Qu'entend-on par « superficie habitable n'excédant pas 200m² » ?

La loi pose comme conditions pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 6 % que la superficie n'excède pas 200m². La circulaire indique comment calculer cette superficie. Il faut déterminer la superficie totale habitable en additionnant les superficies de toutes les pièces d'habitation. Sont considérées comme des habitations les cuisines, les salles de séjour, les salles à manger, les chambres à coucher, les greniers et caves habitables, les bureaux et tous les autres espaces destinés à l'habitation. Sont également assimilés à des pièces d'habitation selon la circulaire tous les espaces d'une habitation utilisés à l'exercice d'une activité économique comme par exemple l'espace de bureau.

Ne sont jamais considérées comme des pièces d'habitation : les salles de bain, wc, buanderie, escaliers, débarras, couloir et garage, quelle que soit leur superficie et leur hauteur.

d. Introduction de la déclaration

Pour bénéficier du taux réduit de 6 %, le fournisseur doit introduire une déclaration auprès du SPF Finances, via le site web www.myminf.be.

Une copie de cette déclaration doit être remise à l'acheteur. Cette déclaration devra indiquer explicitement que les conditions imposées par la loi pour bénéficier du taux réduit de 6 % sont remplies. La déclaration doit être accompagnée d'un certain nombre de pièces qui sont précisées dans la circulaire.

La circulaire ne précise pas à quel moment précis introduire la déclaration. En principe, elle devrait être présentée avant le moment où la TVA devient exigible (en principe, la TVA est due à la date de la facture).

Cela signifierait qu'en principe, le taux réduit de TVA ne pourrait pas être appliqué, même pour les factures émises ultérieurement.

La déclaration est soumise après la première facture.

Angélique PUGLISI

La CJUE reconnaît le droit au silence pour les infractions passibles d'une sanction administrative présentant un caractère pénal

En matière fiscale, le principe de base veut que le contribuable interrogé sur sa situation fiscale soit obligé de répondre aux demandes de renseignements de l'administration fiscale, de collaborer avec celle-ci et de dire la vérité afin de contribuer à son exacte taxation, même si cela l'oblige à s'incriminer lui-même. Le droit de se taire n'est en effet pas présent dans la législation fiscale lors de l'enquête administrative.

Des brèches dans cette législation ont déjà été introduites par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) vient d'y apporter une nouvelle entaille dans un arrêt récent (C-481/19).

Dans cette affaire, un ressortissant italien avait été condamné par l'autorité boursière italienne à des sanctions pécuniaires pour une

infraction administrative de délit d'initié.

Le ressortissant italien avait également été poursuivi et sanctionné pour une infraction administrative parce qu'il avait demandé le report à plusieurs reprises de la date de l'audition à laquelle il avait été convoqué et pour avoir refusé de répondre aux questions qui lui avaient été adressées quand il s'est finalement présenté à cette audition.

À la suite du rejet de son opposition contre ces sanctions, le ressortissant italien a formé un pourvoi en cassation devant la Cour de cassation italienne qui adressa ensuite à la Cour constitutionnelle italienne une question incidente de constitutionnalité portant sur la disposition de droit italien sur le fondement de laquelle avait été infligée la sanction pour défaut de coopération.

Dans ce contexte, la Cour constitutionnelle italienne demanda à la CJUE de se prononcer à titre préjudiciel sur la compatibilité d'une telle sanction administrative avec le droit au silence.

La CJUE reconnaît d'abord l'existence en faveur d'une personne physique d'un droit au silence protégé par les articles 47 (droit à un procès équitable) et 48

(présomption d'innocence) de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui sont l'équivalent de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme prévoyant un droit à un procès équitable.

La Cour jugea ensuite que le droit au silence, qui est au cœur de la notion de procès équitable, s'oppose notamment à ce qu'une personne physique accusée soit sanctionnée pour son refus de fournir à l'autorité compétente, au titre de la directive 2003/6 ou du règlement n°596/2014 (règlement relatif aux abus du marché) des réponses qui pourraient faire ressortir sa responsabilité pour une infraction passible de sanctions administratives à caractère pénal ou sa responsabilité pénale.

La Cour a toutefois souligné que le droit au silence ne saurait justifier tout défaut de coopération avec les autorités compétentes tel qu'un refus de se présenter à une audition prévue par celles-ci ou de manœuvres dilatoires visant à en reporter la tenue.

Il est intéressant de noter que les conclusions de la CJUE ne sont pas limitées au délit d'initié mais s'appliquent à tout type de procédure dans le cadre de laquelle des sanctions de nature pénale peuvent être infligées à une

Il est intéressant de noter que les conclusions de la CJUE ne sont pas limitées au délit d'initié mais s'appliquent à tout type de procédure dans le cadre de laquelle des sanctions de nature pénale peuvent être infligées à une personne physique. C'est le cas d'une procédure administrative en matière fiscale.

Il est toutefois utile de recommander de faire usage avec prudence de ce droit au silence car les autorités fiscales belges ont tendance à tirer des conclusions défavorables du silence du contribuable.



personne physique. C'est le cas d'une procédure administrative en matière fiscale.

Il est toutefois utile de recommander de faire usage avec prudence de ce droit au silence car les autorités fiscales belges ont tendance à tirer des conclusions défavorables du silence du contribuable.

L'opportunité de faire appel à ce droit au cours d'une enquête administrative doit, dès lors, être murement réfléchi en concertation avec son conseiller fiscal.

Angélique PUGLISI

Italie : un régime fiscal attractif pour les particuliers nouveaux résidents

1. L'Italie connaît un régime fiscal particulièrement attractif pour les particuliers fortunés non-résidents désireux de s'y installer.

Il s'agit du régime fiscal de l'impôt forfaitaire annuel de 100.000 € sur les revenus de source étrangère.

libératoire pour les revenus d'origine étrangère, qu'ils soient rapatriés ou non en Italie.

En conséquence, les revenus de source étrangère sont soumis à une taxation forfaitaire de 100.000 € par an (avec un supplément de 25.000 € pour chaque membre de la famille, y compris pour le conjoint), les règles d'imposition demeurant identiques à celles applicables aux résidents italiens pour les autres revenus.

Ce régime contient une clause

Le régime de l'imposition forfaitaire annuelle de 100.000 € sur les revenus de source étrangère italien s'inspire du régime britannique des résidents « non domiciled » et du forfait suisse. Par rapport plus particulièrement au régime du forfait suisse, il présente certains avantages et inconvénients que nous avons résumés, ci-dessous, dans un tableau comparatif.

2. Ce régime permet de déroger au régime d'imposition fiscal italien qui impose les revenus sur une base mondiale en mettant en place une taxation forfaitaire

anti-abus en matière de plus-values mobilière. Ainsi, les plus-values réalisées sur la vente de participations qualifiées d'importantes de source étrangère ne peuvent pas bénéficier de la taxation forfaitaire libératoire (et sont donc soumises au régime fiscal ordinaire italien) si elles sont réalisées dans les cinq premières années suivant l'obtention du régime par le contribuable. z

L'application de ce régime attractif du forfait permet d'éviter les taxes sur la fortune (IVIE et IVAFE). Le régime permet également de bénéficier d'une exemption à l'obligation de déclaration des avoirs étrangers ainsi qu'une exemption des droits de donation et de succession sur les actifs situés



Régime du forfait italien		Régime du forfait suisse	
Avantages	Inconvénients	Avantages	Inconvénients
	Italie moins stable	Stabilité de la Suisse	
Il est possible de continuer à percevoir des revenus professionnels en Italie			Il n'est pas possible de percevoir des revenus professionnels en Suisse
	Durée de 15 ans maximum	Régime permanent	
Régime moins coûteux			Régime relativement plus cher
Bénéfice des conventions préventives de double imposition			On perd le bénéfice des conventions préventives de double imposition
Accessible aux nationaux italiens			Inaccessible aux nationaux suisses.

à l'étranger. En conséquence, les droits de succession et de donation ne s'appliquent que sur les actifs et les droits situés en Italie.

3. Ce régime est accessible à condition de devenir résident fiscal italien et de ne pas avoir été résident fiscal en Italie pendant au moins neuf des dix années d'imposition précédant celle durant laquelle le régime est demandé (quelle que soit sa nationalité).

Ce régime peut également être accordé aux parents proches du demandeur si ceux-ci viennent s'établir en Italie, à condition d'en faire la demande.

4. L'application de ce régime peut être sollicitée auprès des autorités

fiscales italiennes de deux façons : soit dans la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année d'imposition au cours de laquelle le demandeur a déplacé sa résidence fiscale en Italie ou dans la déclaration fiscale suivant cette année, soit par le biais d'une demande de ruling aux autorités fiscales italiennes afin de valider le fait qu'on peut bénéficier du régime dans le cadre de sa situation particulière.

Une fois accordé, le régime reste valable pendant quinze ans sans prolongation possible. Le contribuable a la possibilité de révoquer ce régime à tout moment pour lui-même ou pour un membre de sa famille.

5. Le régime de l'imposition forfaitaire annuelle de 100.000 €

sur les revenus de source étrangère italien s'inspire du régime britannique des résidents « non domiciliés » et du forfait suisse. Par rapport plus particulièrement au régime du forfait suisse, il présente certains avantages et inconvénients que nous avons résumés, ci-dessus, dans un tableau comparatif.

Angélique PUGLISI

Raffaele VILLA

Counsel - CBA Milan

AVEC LA COLLABORATION DE :



Thierry AFSCHRIFT



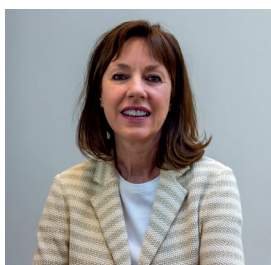
Jonathan CHAZKAL



Mélanie DAUBE



Pascale HAUTFENNE



Sylvie LEYDER



Angélique PUGLISI



Perrine RUDEWIEZ

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

Jonathan CHAZKAL

Mélanie DAUBE

Pascale HAUTFENNE

Sylvie LEYDER

Angélique PUGLISI

Perrine RUDEWIEZ

EDITEUR RESPONSABLE

Thierry AFSCHRIFT

Rue Lens, 13

1000 Bruxelles

INTERNET

www.idefisc.be

PROCHAIN NUMÉRO

Septembre 2021

Pour recevoir IDEFISC

Par courrier électronique,

envoyez 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

MISE EN PAGE

Admax



IDEFISC