



IDEFISC

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 62 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - Déc. 2007 - Janv. 2008 - info@idefisc.be

Editorial

Titriser pour avoir des titres au porteur

Au 1er janvier 2008, les titres au porteur de sociétés cotées auront vécu en Belgique.

Cela ne veut pas dire que tous les titres au porteur ont disparu. D'abord, jusqu'en 2013, les titres au porteur de sociétés non cotées peuvent continuer à exister. Il n'est toutefois plus possible d'en créer de nouveaux en Belgique.

Une solution, souvent idéale pour des sociétés familiales ayant la forme de sociétés anonymes, pour conserver des titres au porteur au-delà de 2013, est la titrisation par une société luxembourgeoise. Elle consiste à ce qu'une société luxembourgeoise, qui ne doit pas nécessairement être

créée spécialement à cet effet, acquière les actions au porteur de l'actionnaire belge, vote en son lieu et place, conformément à ses instructions, et émette des titres au porteur représentatifs des actions.

Cette solution, parfaitement légale, permet de continuer à conserver des titres au porteur, avec des conséquences fiscales comparables à celles existant

actuellement, notamment la perception d'un pré-compte mobilier libératoire sur les dividendes.

Avec un peu plus d'ingéniosité, celui-ci peut en

outre être récupéré, grâce à la directive mère-fille.

La transmission des certificats émis par la société de titrisation peut également être une solution avantageuse du point de vue des droits de succession.

Thierry AFSCHRIFF



Cette solution, parfaitement légale, permet de continuer à conserver des titres au porteur, avec des conséquences fiscales comparables à celles existant actuellement.



Les coups de griffes de l'ours

C'est évidemment en Suisse que cela se passe. Le canton d'Obwald a proposé à ses habitants, par référendum, le remplacement de l'impôt progressif sur le revenu par une taxe simplement proportionnelle.

Ce système, régulièrement critiqué par certains partis parce qu'il ne frapperait pas davantage les revenus élevés que les revenus faibles, a toutefois été approuvé par la population de ce canton, à la majorité écrasante de 90,7 %.

En pratique, l'impôt sur le revenu sera limité dans ce canton, à 1,8 % pour tout le monde, le but étant d'attirer beaucoup de contribuables ayant des revenus importants.

Thierry AFSCRIFT

Sommaire

Editorial : Titriser pour avoir des titres au porteur	01
Le Luxembourg conclut à son tour un traité avec Hong Kong	06
L'exonération de droits de succession en Flandre viole le droit européen	06
La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales	08
Résiliation anticipée d'un droit de superficie : la théorie de la mutation apparente condamnée	09
Prescription du faux en matière fiscale : le point sur la question	11
Recouvrement à charge de conjoints séparés de fait : la loi-programme du 27 avril 2007 consacre un véritable retour en arrière !	12
La mention d'un délai de réclamation erroné sur les avertissements-extraits de rôle risque d'entraîner la nullité de bon nombre de taxations	14
MIFID : La prochaine source de renseignements du FISC ?	16
Luxembourg : le droit d'apport sera réduit	18

Le Luxembourg conclut à son tour un traité avec Hong Kong

Nous avons déjà souligné, dans IDEFISC, que la Belgique avait conclu un traité préventif de la double imposition, particulièrement intéressant, avec Hong Kong. Celui-ci permet notamment, en cas de détention d'une participation de plus de 10 %, de transférer des dividendes en exonération d'impôts à une société de Hong Kong, depuis une société belge, ou inversement.

“

Une particularité remarquable est qu'il n'est pas prévu d'exclusion pour les sociétés de gestion du patrimoine familial.

”

Le Luxembourg vient de conclure un accord du même type avec Hong Kong, applicable à partir du 1er janvier 2008 en ce qui concerne le Luxembourg et du 1er avril 2008 en ce qui concerne Hong Kong.

Ce traité prévoit également une absence de toute retenue à la source pour les sociétés détenant une participation de 10 % au moins dans une société de l'autre Etat.

Une particularité remarquable est qu'il n'est pas prévu d'exclusion pour les sociétés de gestion du patrimoine familial, alors que la plupart des traités en comportent. En d'autres termes, une SPF de droit luxembourgeois, quoi qu'elle soit exonérée de tout impôt dans son pays, pourra percevoir, sans retenue de précompte, des dividendes d'une société de Hong Kong (même si elle n'y est pas imposée), à condition d'y détenir une participation d'au moins 10 %.

L'opération ne se conçoit pas, en revanche, dans le sens inverse, soit celui d'une distribution de dividendes de la SPF vers un actionnaire à Hong Kong. En effet, en vertu du droit luxembourgeois, les parts d'une SPF ne peuvent en principe être détenues par une autre société.

Thierry AFSCHRIJFT



Les conditions de l'exonération de droits de succession en Flandre violent le droit européen

La Cour européenne de justice a récemment décidé que l'article 60bis du Code des droits de succession flamand viole l'article 43 CE (liberté d'établissement) en ce qu'il exclut de l'exonération des droits de succession prévue pour les entreprises familiales, les entreprises qui emploient, durant les trois années précédant la date du décès du de cujus, au moins cinq travailleurs dans un autre Etat membre, alors qu'elle octroie une telle exonération lorsque les travailleurs sont employés dans la Région flamande (CJCE, 25 octobre 2007).

L'exonération n'est en effet accordée en Flandre que si l'entreprise ou la société employait au moins cinq travailleurs exprimés en unités à temps plein dans la Région flamande pendant les trois années qui ont précédé le décès.

Dans le cadre de la succession d'un ressortissant néerlandais qui résidait en Région flamande au moment de son décès (ce qui explique l'applicabilité des droits de succession belges), le Tribunal de première instance d'Hasselt a posé une question préjudicielle à la Cour européenne de justice relative aux

droits de succession en Flandre. Le patrimoine successoral comportait notamment les actions de deux sociétés ayant leur siège aux Pays-Bas. Ces sociétés employaient respectivement 9 et 18 travailleurs, mais aux Pays-Bas, et non en Région flamande. Les autorités fiscales belges avaient, sur pied de l'article 60bis du Code des droits de succession, refusé d'accorder aux héritiers le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 60bis du Code. Les héritiers invoquaient la contrariété de cet article au droit européen et demandaient au tribunal de poser une question préjudicielle à la Cour en vue de faire constater cette contrariété à la liberté d'établissement.

L'exonération n'est accordée en Flandre que si l'entreprise ou la société employait au moins cinq travailleurs exprimés en unités à temps plein dans la Région flamande pendant les trois années qui ont précédé le décès.

La Cour constate que la réglementation de l'article 60bis affecte de manière prépondérante la liberté d'établissement garantie par l'article 43 CE : en imposant, comme condition de l'exonération des droits de succession, l'emploi d'un certain nombre de travailleurs dans une Région de l'Etat membre concerné, la régle-

mentation litigieuse traite le propriétaire d'une telle entreprise et ses héritiers de manière différente selon que cette entreprise emploie des travailleurs dans cet Etat membre ou dans un autre Etat membre, ce qui est contraire à la liberté d'établissement.

La Cour écarte les argumentations relatives à la survie des petites et moyennes entreprises, au maintien de l'emploi, ainsi qu'aux exigences liées à l'efficacité des contrôles fiscaux, qui étaient invoquées par la Région flamande pour justifier la condition d'emploi en Flandre.

La Cour signale en effet que les entreprises ayant leur siège social dans un autre Etat membre se trouvent dans une situation comparable à celle des entreprises établies en Flandre. La distinction n'a donc pas lieu d'être.

Quant à l'argument tiré de la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux, la Cour relève très pragmatiquement que les autorités fiscales belges pourraient mettre en place des procédures permettant de s'assurer que les avantages ne soient octroyés que dans les cas où les emplois concernés remplissent les critères définis par le droit national. Ce n'est donc pas une question d'efficacité des contrôles fiscaux, mais bien, ce que condamne la Cour, une mesure discriminatoire res-

treignant la liberté d'établissement des entreprises.

La législation flamande devra dès lors être mise en accord avec le droit européen. En toute logique, les conditions d'emploi devraient à notre avis être élargies à l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne.

La législation flamande devra dès lors être mise en accord avec le droit européen. En toute logique, les conditions d'emploi devraient à notre avis être élargies à l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne.

On notera que la Région Wallonne soumet, elle aussi, l'exonération à la condition que l'entreprise occupe du personnel en Wallonie.

En revanche, la Région bruxelloise, qui n'exempte pas totalement mais prévoit un taux réduit de 3 %, exige simplement que l'activité principale de l'entreprise soit poursuivie en Belgique et que le personnel soit maintenu à 75 % au moins durant les cinq ans qui suivent le décès. Bruxelles n'impose pas de condition particulière relative à la localisation de l'emploi.

Pascale HAUTFENNE



La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales

Jusqu'il y a peu, la Belgique permettait, par un régime atypique, sous certaines conditions, la déductibilité fiscale des avantages indus versés à des agents publics ou privés, dans le but de s'attirer leurs faveurs.

Le fait, pour le législateur belge, de fermer les yeux, voire d'autoriser explicitement ce genre de pratique, a été fortement critiqué au sein de l'OCDE.

La Belgique a décidé de se mettre en conformité avec les directives de l'OCDE, en introduisant dans le Code fiscal belge, une interdiction générale de la déductibilité fiscale d'avantages de toute nature, versés à un agent public étranger, ou à un agent public ou privé belge.

Cette loi, datée du 1er septembre 2006, est entrée en vigueur le 4 mai 2007.

Exit donc la déductibilité fiscale des « pots de vin », dans des secteurs où compromettre était reconnu comme de pratique courante.

Exit également la demande spécifique d'autorisation à introduire

auprès du SPF, afin d'obtenir une autorisation individuelle, pour pouvoir s'exercer à ce genre de pratique.

Le droit fiscal belge prévoit désormais une sanction spécifique : les « pots de vin » sont à présent repris dans la liste des dépenses non admises de l'article 53 CIR 1992.

Tant les « cadeaux » que les « économies » sont visés, que l'octroi soit direct ou indirect ; pas question donc de gratifier le conjoint ou les enfants pour éviter la sanction fiscale.

Il n'est pas nécessaire que la personne dont on souhaite obtenir les faveurs pose un acte illégal : le fait de lui demander d'accomplir un acte ressortissant normalement de sa fonction, mais qui ne donne normalement pas lieu à une rétribution, suffit pour que la dépense soit qualifiée de dépense de corruption.

Tant les « cadeaux » que les « économies » sont visés, que l'octroi soit direct ou indirect.

La sanction fiscale instituée par la nouvelle loi, dans le chef de celui qui octroie l'avantage, ne comprend pas uniquement le fait de ne pouvoir déduire la dépense : si l'attributaire est une personne morale, il se verra appliquer une

cotisation spéciale de 300 % du montant de la dépense à laquelle s'ajouteront des accroissements de 10 à 200 %.

Pour celui qui les perçoit, les « pots de vin » deviendront du « mauvais bénéfice » : aucune perte ne peut être imputée sur la partie du résultat qui provient des avantages de la corruption, qui reste donc toujours taxable dans le chef de la personne qui les a perçus, et aucune réduction de RDT ne sera non plus admise sur le montant de l'avantage.

Le régime fiscal actuel des « pots de vin » est donc à présent clairement dissuasif :

Aux termes de la nouvelle loi, la sanction fiscale de la corruption concerne, pour la Belgique, tant la corruption de fonctionnaires publics que la corruption de personnes privées, dirigeants d'une personne morale ou mandataires d'une personne physique.

A l'étranger en revanche, les situations de corruption visées par la nouvelle loi sont uniquement celles impliquant une corruption publique, c'est-à-dire la corruption d'un fonctionnaire de droit public étranger (une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public).

La corruption privée à l'étranger n'entre donc pas dans le champ d'application de la nouvelle DNA. Rien n'est prévu par la loi à ce propos. Ce type de dépense ne donnera évidemment pas lieu à la production de fiches et relevés fiscaux. Il s'agira donc de « *commissions secrètes* » ordinaires, pour lesquelles la cotisation spéciale de 300 % devra être acquittée. La dépense en elle-même restera néanmoins déductible, contrairement aux autres dépenses de corruption considérées à présent comme des DNA. Corrompre un mandataire privé étranger coûtera donc moins cher, fiscalement parlant, que corrompre un mandataire belge ou un mandataire public étranger !

Contrairement aux « *commissions secrètes* » traditionnelles, ou aux « *avantages anormaux ou bénévoles* », la nouvelle DNA est définie de manière relativement claire par le Code. Compte tenu de la référence faite par la loi fiscale à la définition pénale de l'infraction de corruption, le traitement au niveau fiscal devrait être relativement simple, du moins en ce qui concerne la définition de la dépense non admise et du « *mauvais bénéfice* » générés par l'infraction : le problème tenant au fait de savoir si une dépense ou un revenu est effectivement issu de la corruption, et quel est son montant, sera reporté à la juridiction pénale.

En cas de litige, les juridictions pénales seront amenées à trancher en premier lieu, en vertu du principe selon lequel le pénal tient le civil en l'état – ce qui ne va certainement pas raccourcir le délai dans lequel le contribuable sera fixé sur son sort...

“

La corruption privée à l'étranger n'entre pas dans le champ d'application de la nouvelle DNA.

”

Il restera à étudier si, dans la pratique, l'administration fiscale verra encore la différence entre les simples « *commissions secrètes* », qui résultent par exemple, d'une erreur du contribuable ou d'une divergence d'interprétation entre l'administration et le contribuable au sujet de la nécessité d'émettre une fiche fiscale, et les véritables dépenses liées à l'infraction pénale de corruption...

Séverine SEGIER



Résiliation anticipée d'un droit de superficie : la théorie de la mutation apparente condamnée

L'on sait que l'acquisition d'un immeuble moyennant le recours à un démembrement du droit de propriété s'avère, sous certaines conditions, fiscalement avantageuse.

Il en est notamment ainsi de la constitution d'un droit de superficie qui est, pour la perception des droits d'enregistrements, assimilée à un contrat de bail et donc assujettie à des droits d'enregistrement de 0,2% calculés sur le montant cumulé des redevances et charges imposées au superficiaire pendant la durée du droit.

A l'extinction du droit de superficie, seul le droit fixe est dû.

En cas de résiliation anticipée, l'administration fiscale tente parfois de soutenir que la convention par laquelle il est constaté que les parties mettent fin anticipativement à un droit de superficie donne lieu à la perception de droits d'enregistrement au taux de 12,5% lorsqu'une indemnité est payée par le propriétaire du fonds au superficiaire en compensation de sa renonciation (anticipée) au droit d'utiliser les bâtiments construits.

Telle est la thèse que le fisc avait soutenue dans une espèce où l'administration avait constaté que les parties avaient expressément prévu dans le contrat de superficie qu'à l'expiration du contrat, le propriétaire du terrain ne serait redevable d'aucune indemnité au superficiaire pour les bâtiments que ce dernier aurait construit sur le terrain.

“
La cour constate que le transfert de propriété trouve sa cause dans la loi, par l'effet de l'accession, suite à la renonciation au droit de superficie.
”

Selon le fisc, en dérogeant aux dispositions contractuelles, la résiliation anticipée du contrat de superficie impliquait un transfert du droit de propriété de l'immeuble construit au sens de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement en sorte que des droits d'enregistrement au taux de 12,5% étaient dus sur le montant de l'indemnité considérée par l'administration comme le prix de vente des constructions érigées par le superficiaire.

Le propriétaire du fond avait objecté que le transfert de propriété des constructions ne trouvait pas sa cause dans la convention des parties mais dans la loi : la renonciation par les parties au droit de superficie a pour effet d'éteindre le droit de superficie avec la

conséquence que la propriété des constructions passe au tréfoncier (propriétaire du fond) par le mécanisme légal de l'accession.

A bout d'argument, l'administration fiscale s'est alors prévalu de la « *théorie de la mutation apparente* » pour démontrer le caractère translatif de propriété qu'emportait selon elle la résiliation anticipée du contrat de superficie.

Selon l'administration, lorsque les parties à un acte modifient la situation juridique résultant de cet acte par un autre acte qui entraîne un changement dans la propriété des biens, l'administration serait alors fondée à y voir, non pas un acte purement déclaratif de droits antérieurs mais une nouvelle convention emportant une transmission de propriété. L'administration considérerait qu'il y avait mutation apparente puisque l'opération avait eu pour effet que les constructions qui appartenaient antérieurement au superficiaire étaient devenues la propriété du tréfoncier.

La cour d'appel de Bruxelles a, à juste titre, réfuté l'argumentation du fisc (arrêt non publié du 05.10.2007). La cour dit pour droit qu'elle n'aperçoit pas en quoi la théorie de la mutation apparente pourrait conférer un quelconque fondement à la perception du droit d'enregistrement de 12,5% sur l'indemnité convenue dans l'acte de résiliation anticipée

du droit de superficie. La cour constate en effet que le transfert de propriété trouve sa cause dans la loi, par l'effet de l'accession, suite à la renonciation au droit de superficie.

L'indemnité perçue par le superficiaire est analysée, en raison des circonstances propres à l'espèce, non comme le prix des constructions érigées par lui mais comme la juste indemnisation de la perte anticipée de son droit d'utiliser les immeubles qui faisaient l'objet du contrat de superficie. Ce droit a effet une valeur économique en contrepartie de laquelle une indemnité peut être versée.

L'on constate donc que l'acquisition immobilière par le biais d'un démembrement du droit de propriété a encore de beaux jours devant elle pour autant que les conventions conclues par les parties ne soient ni simulées ni sujettes à une requalification. L'on se souviendra en effet que, suivant l'enseignement classique de la Cour de cassation, le contribuable peut, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable et en faisant usage de la liberté des conventions, accomplir tous les actes juridiques qui ne violent aucune obligation légale et dont il accepte toutes les conséquences juridiques – tant civiles que fiscales – sans que la forme de ces actes juridiques doive être la plus normale.

Sylvie LEYDER



Prescription du faux en matière fiscale : le point sur la question

Dans nombre de dossiers fiscaux, il existe également en parallèle, un dossier pénal qui a souvent été ouvert à l'initiative d'une dénonciation de l'administration fiscale pour les motifs suivants : soit tenter de retarder in extremis, le sort de l'action fiscale, prête à être tranchée par le juge fiscal, soit contourner la limitation de ses pouvoirs d'investigation qui sont strictement réglementés par la loi, en cas de refus par le contribuable d'accepter un accord, impliquant en général d'accepter la position de l'administration fiscale sur le principe.

A noter également les deux effets particulièrement dangereux de cette coexistence de l'action pénale et d'une contestation fiscale.

D'abord, l'administration fiscale peut enrôler un impôt, dans un délai tout à fait exceptionnel, de 12 mois à partir du moment où l'affaire pénale a été définitivement tranchée (à savoir souvent plus de 10 ans, 15 ans, 20 ans après les faits). Dans ce cas il faut toutefois qu'il résulte expres-

sément du dossier pénal, qu'une infraction a été commise, permettant sans investigation complémentaire, d'enrôler le contribuable (article 358 CIR/1992).

Ensuite, le risque que les coïnculés, personnes physiques, soient tenus solidairement et pour la totalité, de la dette fiscale de la société qui ne serait même pas partie à la procédure pénale.

le Parquet tend à soutenir, que le faux fiscal ne commencerait à se prescrire qu'au terme de la procédure fiscale. Cette interprétation aurait évidemment pour effet de rendre le faux fiscal totalement imprescriptible.

Si l'on rajoute aux effets des dispositions légales elles-mêmes, la thèse du Parquet en matière de prescription du « faux fiscal », on aboutit à une situation totalement kafkaïenne.

En effet, le Parquet tend à soutenir, en tout cas devant les juridictions d'instruction, que le faux fiscal ne commencerait à se prescrire qu'au terme de la procédure fiscale, à savoir lorsqu'un jugement définitif au fond a été rendu par les juridictions fiscales.

Cette interprétation aurait évidemment pour effet de rendre le faux fiscal totalement imprescrip-

tible, dès lors qu'en vertu de la règle « *le criminel tient le civil en état* » (quoiqu'il est douteux que cette règle s'applique en matière fiscale, le juge fiscal a toujours la possibilité d'ordonner la surseance dans l'attente du litige pénal, ce qu'il a tendance à faire de manière générale), le juge fiscal doit attendre la décision pénale définitive.

Cela implique de toutes façons, à suivre cette thèse, que le jugement pénal sera rendu, avant même que le faux fiscal ne puisse commencer à se prescrire.

Heureusement, que ce soit les juridictions d'instruction ou les juridictions de fond à Bruxelles, celles-ci ont compris cette incohérence, et considèrent en général, se basant sur un arrêt de la Cour de cassation rendu en février 2007, qu'il leur appartient de déterminer quand l'usage de faux fiscal commence à se prescrire.

La commission d'un faux est un délit instantané, qui commence à se prescrire le jour où il est connu.

Par contre, l'usage de ce faux, va continuer à produire des effets jusqu'à soit la consommation du faux (le faux a produit l'effet pour lequel il avait été rédigé : par exemple se faire remettre des fonds en vertu d'une fausse reconnaissance de dette, ou encore lorsque l'impôt que l'on voulait

éluder est enrôlé), ou lorsque le faux ne peut plus produire d'effet utile à savoir lorsqu'il ne peut plus tromper la personne qu'il avait pour but de tromper (en l'espèce l'administration fiscale).

C'est ainsi que les juridictions d'instruction et les cours et tribunaux ont décidé, et encore tout récemment aux mois de juin et octobre 2007, que l'usage du faux commence à tout le moins à se prescrire dès lors que l'administration ne peut plus être considérée comme trompée, et donc dès qu'elle le fait savoir au contribuable, ou dès que l'inculpé peut prouver que l'administration fiscale, a considéré que tous les documents étaient simulés, faux, qu'elle n'y prêtait aucune foi (en général à la date de la dénonciation par l'administration fiscale des faits au Parquet, de l'avis de rectification, d'un rapport établi par l'administration fiscale, d'un procès-verbal en matière TVA, etc...).

C'est ainsi que de nombreux dossiers, purement fiscaux il faut bien le reconnaître, sont régulièrement déclarés prescrits, et on pensera notamment principalement aux dossiers RDT, QFIE, sociétés de liquidité,... pour lesquels les faits remontent à plus de 15 ans, lorsque l'affaire est prise devant les juridictions d'instruction pour le règlement de procédures, à savoir pour décider si l'instruction est complète, et s'il y a suffisamment de charges pour

renvoyer l'inculpé devant les tribunaux correctionnels.

Le Parquet persiste néanmoins, en tout cas à l'encontre des décisions prononcées par la Chambre des mises en accusation, à se pourvoir en cassation, à l'encontre de ces décisions constatant la prescription acquise, alors que de manière générale le Parquet semblait s'incliner devant les décisions rendues dans le même sens, par la Cour d'appel (11^{ème} chambre).

On restera toutefois particulièrement attentif aux décisions que la Cour de cassation sera amenée à prononcer prochainement dans ce type d'affaires, dès lors que sa jurisprudence n'est guère aisée à interpréter, et sujette à de nombreuses confusions en la matière.

A suivre donc...

Muriel IGALSON



Recouvrement à charge de conjoints séparés de fait : la loi-programme du 27 avril 2007 consacre un véritable retour en arrière !

La Loi-programme du 27 avril 2007 a modifié l'article 393 du CIR 1992, en étendant – à nouveau - les possibilités de recouvrement de l'administration fiscale à l'encontre de personnes n'étant pas reprises au rôle, mais étant toutefois considérées comme redevables de l'impôt, sur base du droit commun ou des dispositions du Code des Impôts sur les Revenus.

La mesure vise, principalement, les époux séparés de fait.

En effet, les receveurs des contributions directes menacent souvent de nombreux conjoints séparés de fait de recouvrer sur leurs biens les dettes fiscales de leurs ex-conjoints.

Il faut rappeler que, sur base d'une jurisprudence établie de longue date, le rôle est considéré comme étant le titre exécutoire pour recouvrer les impôts sur les revenus.

Le receveur doit dès lors détenir un titre exécutoire (sous forme de rôle) à l'encontre du conjoint qu'il veut poursuivre, même pour le paiement d'une dette d'impôt relative à son ex-conjoint, dont il est séparé de fait.

Avant la modification introduite par la Loi-programme du 27 avril 2007, le Code prévoyait que l'impôt enrôlé au nom de plusieurs personnes ne pouvait être recouvré à charge de chacune d'elles que pour la quotité afférente à ses revenus et que le rôle était exécutoire contre chacune d'elles dans la mesure où la cotisation pouvait être recouvrée à sa charge, en vertu du droit commun et des dispositions du Code.

L'on a, de longue date, déduit de cet article que chaque époux ne pourrait être poursuivi que pour le paiement de la quotité afférente aux revenus qu'il a lui-même perçus, même si ce principe a fait l'objet de nombreuses discussions et décisions de jurisprudence.

Suite à diverses modifications législatives, souvent motivées par la volonté de mettre un terme à des situations souvent inhumaines, et profondément injustes à l'égard du conjoint séparé de fait qui se voyait réclamer le paiement des dettes fiscales de son ex-conjoint, le Code des Impôts sur les Revenus comprend aujourd'hui certaines limitations expresses des possibilités de re-

couvrement, par le receveur, de l'impôt relatif au revenu imposable de l'un des conjoints sur les biens propres de l'autre conjoint, et ce, quel que soit le régime matrimonial choisi par les époux (par exemple, pour les biens propres antérieurs, etc).

En cas de séparation de fait des conjoints, le Code précise en outre que l'impôt afférent aux revenus que l'un des conjoints aura perçus à partir de la deuxième année civile suivant celle de la séparation de fait ne peut plus être recouvré sur les revenus de l'autre conjoint, ni sur les biens que celui-ci aura acquis au moyen de ces revenus.

Face à ces modifications, on a, à juste titre, estimé, que la force exécutoire du titre, concrétisée par le rôle, est limitée, en matière d'impôt sur les revenus, à la personne au nom duquel ce titre est établi.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 12 septembre 2003, a pourtant décidé que « *la cotisation régulièrement établie au nom d'un époux et portée au rôle rendu exécutoire constitue le titre qui permet à l'administration d'exiger le paiement de cette cotisation et de procéder à son recouvrement sur les biens du conjoint qui n'a pas été repris au rôle* ».

Prétextant une mise en conformité du Code avec ce qu'il considère comme étant la position de la

Cour de cassation en la matière, le gouvernement a fait voter, sous le couvert de l'urgence, une modification radicale des principes précités puisque le Code prévoit désormais – à nouveau pourrait-on être tenté de dire – que le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du présent Code.



Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du Code des Impôts sur les Revenus.



Ce raisonnement est contestable, tout d'abord, parce que l'arrêt invoqué vise une situation soumise aux anciennes dispositions du Code – ce qui signifie très clairement que la Cour de cassation n'a pas entendu s'écarter des principes exposés plus haut – et ensuite, parce que la possibilité de recouvrement sur les biens d'un conjoint séparé de fait est aujourd'hui assortie de la possibilité, dans le chef de ce conjoint séparé de fait, de réclamer contre l'impôt établi dans le chef de son ex-conjoint, alors qu'un tel droit n'est pas reconnu à d'autres

contribuables, non repris au rôle, et sur le patrimoine desquels l'impôt serait par hypothèse recouvré, en vertu de la Loi nouvelle (par exemple, le nouveau propriétaire d'un bien immobilier, le commettant, ou l'entrepreneur, faisant respectivement appel à un entrepreneur ou à un sous-traitant non enregistré, ou encore les auteurs ou complices d'infractions fiscales).

L'on peut en conséquence se demander comment la jurisprudence, pourtant apaisée depuis les récentes modifications législatives en la matière, réagira face aux situations qui lui seront soumises, à dater de l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition.

Mélanie DAUBE.



La mention d'un délai de réclamation erroné sur les avertissements-extraits de rôle risque d'entraîner la nullité de bon nombre de taxations

Par l'article 7 de la loi du 20 juillet 2006, le délai de réclamation contre une imposition en matière d'impôts sur les revenus a été prolongé de trois à six mois, et ce à partir du 1er août 2006.

Or, dans bon nombre d'avertissements-extraits de rôle, il a été mentionné erronément que le délai de réclamation était de trois mois.

Cette « désinformation » est de nature de créer une grande insécurité juridique auprès des contribuables concernés.

L'article 371 du Code des Impôts sur les Revenus, disposition d'ordre public, stipule cependant que « les réclamations doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de six mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par rôle. »

En premier lieu, il est indiscutable que dans tous les cas où un délai de réclamation erroné a été mentionné, le délai n'a pas commencé à courir. En effet, pour que le délai de réclamation commence à courir il faut que l'avertissement-extrait de rôle reprenne toutes les informations nécessaires permettant au contribuable d'introduire une réclamation (Cass., 14 juin 2006, *FJF* 2003/16). Il y a lieu également de se référer à l'article 2 4° de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité des actes administratifs selon lequel tout document par lequel une décision ou un acte administratif à portée individuelle émanant d'une autorité administrative fédérale est notifiée à un administré, indique les voies éventuelles de recours, les instances compétentes pour en connaître ainsi que les formes et délais à respecter, faute de quoi le délai pour introduire le recours ne prend pas cours.

“

Dans bon nombre d'avertissements-extraits de rôle, il a été mentionné erronément que le délai de réclamation était de trois mois.

”

Les conséquences de ce vice de procédure, ne s'arrêtent toutefois pas là : comme mentionné ci-dessus, l'article 371 du Code est d'ordre public et prévoit depuis la réforme de la procédure fiscale de 1999 explicitement

que le délai de réclamation doit être mentionné sur l'avertissement-extrait de rôle. Le fait que l'avertissement-extrait de rôle mentionne un délai erroné implique dès lors que la procédure de taxation est entachée de la violation d'une disposition légale, ce qui entraîne en principe la nullité de la taxation.

droit au remboursement des intérêts moratoires éventuellement payés.

La situation est plus délicate pour l'administration fiscale lorsque le directeur régional ou le fonctionnaire délégué par celui-ci s'est abstenu de statuer sur la réclamation introduite par le contribuable et de prendre une décision dans un délai de 6 mois. En effet, dans ce cas, le contribuable a le droit de porter le litige devant les tribunaux et d'introduire un recours devant le tribunal de première instance afin que la taxation puisse être annulée dans la phase judiciaire.

Dans ce cas, l'épée de Damoclès qui pend au-dessus de la taxation est d'autant plus aiguisée. En effet, la loi ne prévoit pas la possibilité pour l'administration fiscale de réenrôler l'impôt dans l'hypothèse d'une annulation, dans la phase judiciaire, d'un impôt n'ayant pas été validé préalablement par une décision directoriale.

Dans tous ces cas, les impôts seront définitivement perdus ... autant de recettes définitivement perdues pour la trésorerie de l'Etat.

Filip GODDEVRIENDT
van OYENBRUGGE



MIFID : la prochaine source de renseignements du FISC ?

Une directive européenne MIFID, datant de 2004, mais qui entre en vigueur à présent, pourrait se révéler être une des principales sources de renseignements de l'administration fiscale pour débusquer des capitaux dont elle ne connaissait pas l'existence.

Cette directive, qui a comme objectif principal d'organiser des systèmes d'agrément des intermédiaires financiers, et de protéger les épargnants envers ceux-ci, prévoit qu'un organisme chargé de conseils en investissement ou de services de gestion de portefeuilles, doit se procurer « *les informations nécessaires concernant les connaissances et l'expérience du client ... en matière d'investissement en rapport avec le type spécifique de produit ou de service, sa situation financière et les objectifs d'investissement* ».

En vertu de ce texte, les banques et autres organismes de gestion de fortune demandent à leurs clients de compléter des formulaires assez exhaustifs, portant notamment sur l'importance du patrimoine de ceux-ci.

Cette attitude peut paraître *a priori* logique, dans la mesure où

La loi ne prévoit pas la possibilité pour l'administration fiscale de réenrôler l'impôt dans l'hypothèse d'une annulation, dans la phase judiciaire, d'un impôt n'ayant pas été validé préalablement par une décision directoriale.

Il s'ajoute à cela que le contribuable a été erronément informé par l'administration sur ses possibilités de recours ce qui implique également une violation des principes de bonne administration tels que le principe de sécurité juridique et le devoir de diligence dans le cadre de la procédure de taxation.

Confrontée à une réclamation dans laquelle l'impôt n'a pas été établi conformément à une règle légale, l'administration fiscale est censée annuler la taxation en question. Elle pourra toutefois réenrôler l'impôt conformément aux dispositions de l'article 355 CIR 92. Si le contribuable a payé les impôts concernés, il aura

un gestionnaire de fortune, pour être valablement informé, doit avoir une idée de l'importance du patrimoine de son client, dans son ensemble.

“

Les clients des gestionnaires en question ont toutefois intérêt à vérifier l'utilisation qui peut être faite de telles données, avant de les communiquer.

”

Les clients des gestionnaires en question ont toutefois intérêt à vérifier l'utilisation qui peut être faite de telles données, avant de les communiquer.

En effet, il n'est pas du tout acquis que les renseignements obtenus par des banques, dans des pays qui, comme la Belgique, ne connaissent pas un secret bancaire bien protégé, resteront toujours confidentiels.

Juridiquement, le document signé par le client représente une reconnaissance de sa situation financière au moment où il l'a signé. De telles données seront vraisemblablement stockées de manière informatique par les banques, pour définir un « *profil* » de leurs clients.

Dans tous les cas où une banque peut être interrogée par l'administration fiscale à propos d'un client déterminé, elle risque de se trouver obligée de communi-

quer ce profil, et même la déclaration signée par le client.

Le secret bancaire fiscal, en Belgique, ne vaut qu'en matière d'impôts sur les revenus. Il ne s'applique pas en cas d'enquête portant sur la taxe sur la valeur ajoutée ou, notamment, en matière de droits de succession. Dans cette matière, le fisc peut même demander des renseignements

aux banques sur toutes les opérations réalisées au cours des trois années précédant le décès. Dans le cas où un questionnaire a été remis à l'administration fiscale pendant cette période, ou même si un profil a été établi ou modifié pendant cette période, il existe un risque important que la banque doive communiquer ces données à l'administration. Dans ce cas, en cas de décès dans les trois ans suivant la signature du formulaire ou l'établissement du profil, le fisc pourra obtenir ces données et connaître la consistance déclarée du patrimoine du contribuable. Bien plus, il appartiendra aux héritiers de démontrer que les biens ainsi reconnus par le contribuable ont quitté son patrimoine avant le décès, ce qui s'avère souvent très difficile.

Même en matière d'impôts sur les revenus, le secret bancaire actuellement protégé ne l'est que dans des limites assez restreintes. Il ne vaut plus dès que

la réclamation est introduite. Il ne s'applique plus également dès que l'administration considère que des mécanismes particuliers ont été utilisés en vue d'éluider l'impôt.

Or, en matière de preuve, l'article 341 du Code des impôts sur les revenus, permet à l'administration d'imposer, sur base « *indiciaire* » les contribuables en fonction de tous signes ou indices d'aisance révélés au cours d'un exercice imposable. La jurisprudence considère habituellement que le seul fait de détenir un capital au cours de l'exercice permet à l'administration de présumer que ce capital provient de revenus imposables, sauf preuve contraire à produire par le contribuable.

En d'autres termes, si un contribuable répond, par exemple dans un formulaire qui lui est adressé par sa banque en vertu de la directive européenne MIFID, qu'il possède un capital déterminé, l'administration pourra présumer, si elle en a connaissance, que ce capital provient de revenus imposables de cet exercice, sauf si le contribuable prouve le contraire.

Les contribuables qui remplissent un formulaire de ce type, risquent donc, si celui-ci se retrouve entre les mains de l'administration fiscale avant l'expiration des délais d'établissement de l'impôt, de devoir démontrer l'origine de ces fonds, à peine d'être imposé

sur la totalité de leur montant, à titre de revenus « *d'origine indéterminée* » au cours du même exercice.

“

Pour la plupart des contribuables, le risque de faire une déclaration exacte est dès lors beaucoup plus important que celui de refuser certains renseignements ou de ne pas donner ceux-ci avec exactitude.

”

En pratique, l'imposition peut souvent aboutir, au total, à près de 100 % du montant du capital en question.

Il y a donc un risque important, pour tout client d'une banque qui remplit un formulaire MIFID, à mentionner le montant exact de ses capitaux, autres que ceux se trouvant dans la banque en question, s'il n'est pas en mesure d'en justifier l'origine non imposable.

La situation est particulièrement préoccupante pour des contribuables qui choisiraient de déclarer ainsi, des avoirs se trouvant dans des banques étrangères, des titres au porteur non encore convertis, des participations dans des sociétés ou d'autres entités juridiques étrangères, des contrats d'assurance vie, ou des sommes héritées depuis moins

de 10 ans et 5 mois. Le même risque se présente pour leurs héritiers, qui ne déclareraient pas exactement la succession.

Le contribuable qui n'est pas en mesure de fournir une telle preuve contraire (ce qui ne suppose pas nécessairement qu'il s'agit d'un fraudeur), doit dès lors bien évaluer son risque avant de remplir un tel formulaire.

Aucune sanction pénale ou fiscale n'est prévue à charge du client d'une banque qui ne remplirait pas exactement un tel formulaire, même s'il donne à sa banque des renseignements inexacts.

La seule sanction qu'il encourt est que la banque n'assume plus la même responsabilité pour les conseils qu'elle lui donne. En pratique, cela suppose que la banque établisse que le patrimoine du contribuable est plus important, ou tout simplement différent de celui qu'il lui a déclaré.

Pour la plupart des contribuables, le risque de faire une déclaration exacte est dès lors beaucoup plus important que celui de refuser certains renseignements ou de ne pas donner ceux-ci avec exactitude.

On ne peut exclure qu'à terme, la directive MIFID fournisse à l'administration fiscale une banque de données importante dans le cadre de sa « *documentation patrimoniale* ». Ceux qui croient

que le fisc hésitera à utiliser de tels renseignements, demandés en principe pour protéger les épargnants, trouveront la preuve du contraire dans l'attitude de l'administration fiscale en matière de taxe sur les opérations de Bourse. Celle-ci n'a pas hésité à envoyer des milliers de demandes de renseignements aux contribuables qui lui avaient simplement demandé le remboursement d'une taxe sur les opérations de Bourse perçues illégalement par le fisc belge, en contravention de la législation européenne.

Thierry AFSCHRIFF



Luxembourg : le droit d'apport est réduit

Le projet de budget luxembourgeois pour 2008 prévoit la réduction de 1 %, à 0,5 % du droit d'apport en société.

La constitution ou l'augmentation du capital d'une société luxembourgeoise implique jusqu'à présent un droit d'enregistrement de 1 %, ce qui est élevé par rapport à la moyenne européenne, et surtout par rapport à la Belgique où ce droit est de ... 0 %.

“

Ceci rend plus attrayant la constitution de sociétés luxembourgeoises, dont la Société de Patrimoine Familial (SPF).

”

Le Grand-Duché prévoit la réduction de ce droit à 0,5 % à partir du 1er janvier 2008 et sa suppression pure et simple à partir du 1er janvier 2010.

Ceci rend plus attrayant la constitution de sociétés luxembourgeoises, dont la Société de Patrimoine Familial (SPF), qui succède à la holding classique de 1929 et est entièrement exonérée d'impôt sur le revenu.

De même, pour ceux qui souhaitent constituer ou reprendre des sociétés ayant des actions au por-

teur, qui ne pourront plus être émises en Belgique à partir du 1er janvier 2008, la constitution d'une société anonyme luxembourgeoise, notamment pour la détention de participations dans une société belge, ou l'acquisition d'un immeuble en Belgique, sera désormais moins onéreuse.

Thierry AFSCHRIFT



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Sylvie LEYDER
Rédacteur en chef
et de

Mélanie DAUBE
Filip GODDEVRIENDT van OYENBRUGGE
Pascale HAUTFENNE
Muriel IGALSON
Séverine SEGIER

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2008

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à info@idefisc.be.

Les informations publiées par
IDEFISC sont données à titre de renseignements; il ne s'agit pas de consultations juridiques portant sur des situations déterminées.

Design by Artwhere
www.artwhere.be