



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 78 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - avril 2012 - info@idefisc.be

Editorial

Le vrai danger de « l'abus fiscal »

Comme on le sait, la loi-programme vient de remplacer la mesure anti-abus, totalement inefficace, votée en 1992, par une nouvelle disposition.

Nous reviendrons bien sûr ultérieurement sur les détails d'application du nouveau texte. Il est en tout cas déjà certain que celui-ci maintient le principe du choix licite de la voie la moins imposée, mais se borne à prévoir une exception, qui sera nécessairement d'interprétation restrictive.

Cette exception ne consacre pas la théorie de la fraude à la loi, ni celle de l'abus de droit, mais instaure une nouvelle notion, celle d'« abus fiscal ».

Malgré la rédaction plus que perfectible du texte, il en ressort que les cas d'application de la notion d'abus fiscal seront à nouveau assez rares, en raison du cumul d'exigences requises. Soit il s'agira de cas d'obtention d'avantages fiscaux (donc néces-

sairement d'exceptions à un régime de droit commun) obtenus en violation du but poursuivi par le législateur, soit il sera question du fait de se placer volontairement en-dehors du champ d'application d'une disposition spécifique, et ce à nouveau en violation de l'objectif propre de cette disposition.

De telles hypothèses seront rares, notamment parce qu'il n'est pas fréquent que l'on puisse distinguer une intention spécifique du législateur, relative à une disposition déterminée, ce que requiert le texte. Il ne suffira pas, pour le fisc, d'affirmer que l'ensemble de la législation a un objectif qui sera enfreint par le contribuable.

Le fisc conservera également, à notre avis, la charge de la preuve de l'intention d'éviter l'impôt. Ce n'est que lorsqu'une telle preuve aura été produite par le fisc que le contribuable pourra encore éviter une requalification en

démontrant l'existence d'un autre objectif, de nature non fiscale.

Enfin, même lorsque toutes les conditions prévues seront établies, et que l'existence d'un abus fiscal aura été démontrée, le texte est particulièrement confus quant aux conséquences qui en résulteront.

La véritable crainte que ce texte peut inspirer aux contribuables est celle des abus que l'on peut prévoir ... dans son application par le fisc. La loi est tellement mal rédigée et prête à ce point à confusion, que l'on doit redouter que certains services du fisc tentent, même au mépris du texte, de l'appliquer dans des conditions que la loi ne permet pas.

C'est cette insécurité juridique, peut-être voulue, et le risque de litige qui en résulte, qui représentent le principal danger de cette nouvelle législation.



Thierry AFSCRIFT

**L'association Afschrift est reconnue
« Tax law firm of the year » aux Belgian Legal Awards de 2012**

Les coups de griffe de l'ours

Amnistie fiscale : une occasion manquée

Certains partis avaient proposé d'ajouter à l'amnistie fiscale permanente (la « DLU BIS ») une amnistie fiscale temporaire, mais avec une portée plus large. Celle-ci aurait permis de résoudre certaines difficultés du système de la DLU BIS, qui ne fonctionne de manière satisfaisante que pour les revenus mobiliers, et seulement si le contribuable est en mesure de justifier toutes les opérations sur son compte sur une période d'au moins 7 ans.

Alors que d'autres pays, comme l'Espagne, viennent d'instaurer une amnistie fiscale quasiment inconditionnelle (mais pour un taux de prélèvement plus élevé, de 10 %), la Belgique, qui est aussi dans une situation budgétaire difficile, s'est volontairement privée des recettes qu'aurait permis d'enranger une nouvelle amnistie générale.

C'est sans doute dommage pour le fisc parce que l'intérêt financier d'une telle amnistie fiscale risque de diminuer au cours des années à venir. L'évolution très défavorable de la taxation des revenus mobiliers en Belgique pourrait en effet inciter des contribuables concernés à douter de l'opportunité d'encore bénéficier d'une telle mesure. Pour eux, des revenus mobiliers connus du fisc subissent dorénavant une taxation de plus en plus lourde, et ils craindront sans doute que ce régime s'aggrave encore dans l'avenir, vu l'impécuniosité chronique de l'Etat.

L'ours mal léché

Sommaire

Le vrai danger de « l'abus fiscal »	1
Augmentation en Région wallonne des taux des droits de donation de biens meubles, et suppression du taux de 10% pour certaines acquisitions de biens immeubles	6
Le fisc doit s'incliner devant le secret professionnel	7
L'addendum à la circulaire relative à la cotisation sur commissions secrètes	8
Assurance-vie de plus de huit ans et exonération du précompte mobilier	10
Régularisation fiscale en Israël	11
Régularisation fiscale à l'américaine	12
Taxation suivant la nationalité : les Français de Belgique n'ont rien à craindre	13
Nullité de l'impôt enrôlé après le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition	14
Le précompte mobilier sur les droits d'auteur n'est plus libératoire.	15
Levée du secret bancaire : une cour d'appel pose aussi la question de la constitutionnalité de la nouvelle loi	15
Fisc et blanchiment	16
La Belgique doit revoir son système d'évaluation des revenus immobiliers étrangers	18

Augmentation en Région wallonne des taux des droits de donation de biens meubles, et suppression du taux de 10% pour certaines acquisitions de biens immeubles

En Région wallonne, le Code des droits d'enregistrement prévoit une réduction des tarifs des droits de donation de biens meubles, qui déroge aux taux souvent prohibitifs prévus par la loi. Pour rappel, le code prévoit en principe, pour les donations de biens, des taux allant de 4 % (pour la première tranche de 25.000 € et en ligne directe ou entre conjoints) à 80 % (pour le taux maximal applicable à partir de 175.000 € entre toutes autres personnes).

Les donations de biens meubles soumises au taux réduit ont été fort nombreuses depuis l'année 2006, année où les taux réduits d'application pour les biens meubles sont entrés en vigueur.

Ces taux étaient fixés à 3 % pour les donations en ligne directe entre époux et entre cohabitants légaux, à 5 % pour les donations entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou niè-

ces, et à 7 % pour les donations faites à d'autres personnes.

Un décret du 15 décembre 2011, contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2012, prévoit une augmentation de 10 % du tarif des droits de donation entre vifs de biens meubles.

Dès lors, le taux de 3 % passe à 3,3 % ; le taux de 5 %, à 5,5 %, et le taux de 7 %, à 7,7 %, pour toute donation enregistrée effectuée à partir du 1er janvier 2012.

Les donations manuelles en revanche, restent non passibles de droits d'enregistrement, et peuvent toujours être conseillées dans différents cas, en fonction de la situation concrète dans laquelle le donateur se trouve.

Par ailleurs, le même décret supprime la possibilité de réduction pour raisons sociales, à 10 %, en Région wallonne, des droits d'enregistrement dus en raison du transfert de propriété d'un immeuble ; tout transfert d'immeuble, même pour

l'acquisition d'un immeuble susceptible de donner lieu à un prêt hypothécaire souscrit auprès de la Société Wallonne du Crédit Social et des guichets du Crédit Social, ou du Fonds du Logement des Familles Nombreuses de Wallonie, fera désormais l'objet d'une taxation à 12,5 % aux droits d'enregistrement.

Séverine SEGIER



“

Un décret du 15 décembre 2011, contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2012, prévoit une augmentation de 10 % du tarif des droits de donation entre vifs de biens meubles.

Dès lors, le taux de 3 % passe à 3,3 % ; le taux de 5 %, à 5,5 %, et le taux de 7 %, à 7,7 %, pour toute donation enregistrée effectuée à partir du 1er janvier 2012.

”

Le fisc doit s'incliner devant le secret professionnel

Dans un arrêt rendu le 1er juin 2011, la Cour d'Appel de Bruxelles rappelle que l'administration fiscale doit s'incliner devant le secret professionnel dans certaines situations.

Cette affaire concernait le secret médical invoqué par un dentiste.

L'administration fiscale avait adressé à ce dernier une demande de renseignements sur pied de l'article 315 du CIR 92 en vue de vérifier sa situation fiscale. Le contrôle était plus particulièrement porté sur les recettes du dentiste découlant des travaux prothétiques et des soins non remboursables par la sécurité sociale.

A cette fin, l'administration avait requis du dentiste qu'il lui communique tous ses livres et documents, y compris ses « fiches patients » tenues de façon manuscrite, en veillant à cacher les données d'identification des patients pour éviter que le dentiste ne se rende coupable d'une violation de son secret médical.

Malgré les précautions recommandées par l'administration dans sa demande de renseignements, le dentiste refusa de

produire les documents en invoquant son secret médical.

Suite à ce refus, et conformément à l'article 334 du CIR 92, l'administration fiscale sollicita l'avis de l'autorité disciplinaire compétente, en l'espèce, la Commission médicale provinciale du Brabant d'expression française, aux fins d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements se conciliait avec le respect du secret professionnel.

L'autorité disciplinaire rendit un avis négatif, considérant comme le soulevait le dentiste, que les « 'fiches patients' (...) contenaient uniquement des données à caractère médical et que la présence répétée du nom du patient était incompatible avec la consultation de ces fiches par le représentant du fisc ». De plus, la Commission estima qu'il ne pouvait pas « être trouvé de mode d'extraction de données qui se conforme avec le secret médical ».

L'administration jugea que la position prise par l'autorité disciplinaire du dentiste manquait de pertinence et décida de poursuivre ses investigations dans le chef de ce dernier.

Toutefois, sous couvert de son secret professionnel, le dentiste refusa de répondre à la demande du fisc qui assigna le contribuable en justice afin de le contraindre

à fournir les renseignements sollicités.

Par un jugement du 15 février 2010, le Tribunal de première instance donna gain de cause au dentiste.

L'Etat belge décida d'interjeter appel à l'encontre de ce jugement.

Dans son recours, l'Etat belge soutint que « le secret professionnel ne peut être invoqué pour se soustraire soi-même à ses obligations fiscales » et qu'il appartenait ainsi au dentiste « de s'organiser en manière telle qu'il puisse se conformer à ses obligations fiscales sans fournir les données qui tombent sous le secret médical ».

De plus, selon l'Etat belge, il était « techniquement » possible de masquer l'identité des patients figurant sur les fiches, ce qui permettait justement d'éliminer tout risque de violation du secret médical.

Dans son arrêt du 1er juin 2011, la Cour d'Appel de Bruxelles rappelle le principe soutenu par l'Etat belge selon lequel le secret professionnel ne peut être invoqué pour se soustraire à ses propres obligations fiscales.

La Cour relève à cet égard qu'afin de concilier l'obligation prescrite à l'article 315 du CIR 92 au respect du secret professionnel, le

“

Si l'administration fiscale dispose de larges pouvoirs d'investigation, ceux-ci ne sont cependant pas illimités comme le confirme l'arrêt commenté. En effet, le fisc doit notamment s'incliner devant le secret professionnel des contribuables.

Cet arrêt permet en outre de rappeler que l'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration. Il pourra ainsi être invoqué dans toutes les situations où l'administration fiscale contredit son propre commentaire administratif ou toute autre prescription qu'elle aurait elle-même émise.

”

législateur a mis en œuvre une procédure visée à l'article 334 du CIR 92 permettant de faire appel à l'autorité disciplinaire du contribuable.

Or en l'espèce, l'autorité disciplinaire dont relevait le dentiste avait considéré dans son avis que la production des documents requis par l'administration fiscale n'était pas conciliable avec le secret médical étant donné que les fiches contenaient des données à caractère purement médical et qu'en outre il n'était pas possible de trouver un mode d'extraction adéquat de celles-ci.

La Cour d'Appel décida dès lors, que par son refus de s'incliner

devant l'avis rendu par cette autorité, l'Etat belge allait « à l'encontre de ses propres consignes inscrites dans le Comm.I.R. 1992 au numéro 334/8 », qui précise que « lorsque l'autorité disciplinaire confirme le point de vue de la personne interpellée, le contribuable ne peut que s'incliner ».

La Cour d'Appel de Bruxelles a ainsi décidé, à juste titre, que lorsque l'administration prévoit dans son propre commentaire administratif qu'elle doit s'incliner, elle ne peut revenir sur ses propres recommandations sans violer le principe de sécurité juridique auquel elle est tenue et débouta ainsi l'Etat belge.

Si l'administration fiscale dispose de larges pouvoirs d'investigation, ceux-ci ne sont cependant pas illimités comme le confirme l'arrêt commenté. En effet, le fisc doit notamment s'incliner devant le secret professionnel des contribuables.

Cet arrêt permet en outre de rappeler que l'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration. Il pourra ainsi être invoqué dans toutes les situations où l'administration fiscale contredit son propre commentaire administratif ou toute autre prescription qu'elle aurait elle-même émise.



Ronny FAVEL

L'addendum à la circulaire relative à la cotisation sur commissions secrètes

L'article 219 du Code soumet les sociétés à une cotisation distincte de 309 % sur leurs dépenses qui constituent, pour les bénéficiaires, des revenus professionnels - en ce compris des avantages en nature - lorsque ces dépenses ne sont pas justifiées par la production de fiches fiscales correspondantes.

Jusqu'il y a peu, l'administration acceptait de ne pas appliquer cette sanction extrêmement lourde aux avantages en nature non déclarés, ou insuffisamment déclarés, des dirigeants de la société, lorsque celle-ci s'engageait à reprendre l'avantage en dépense non admise, ou à procéder à une écriture en compte courant du dirigeant, ou encore lorsque ce dernier acceptait d'être imposé sur les sommes non justifiées par les fiches.

Dans la dernière livraison d'Idefisc, il a été rappelé qu'une circulaire du 1er décembre 2010 avait supprimé cette tolérance administrative, ce qui n'a pas manqué de susciter de vives réactions parmi les professionnels. A la suite de celles-ci, l'ancien ministre des finances a déclaré que la circulaire serait prochainement adaptée par l'administration, de manière à éviter une application

sans discernement de la cotisation distincte.

C'est dans ce contexte que l'administration a publié, le 23 décembre 2011, un addendum à sa circulaire du 1er décembre 2010, qui paraît malheureusement bien éloigné des paroles rassurantes du ministre.

Le nouveau texte prévoit qu'il ne pourra être renoncé à l'application de la cotisation distincte qu'en ce qui concerne les avantages en nature fixés suivant les règles d'évaluation forfaitaires visés à l'article 18 de l'arrêté d'exécution du Code (mise à disposition gratuite d'une voiture, d'un immeuble, d'un pc, etc), ainsi que les avantages liés à la mise à disposition d'un GSM, qui apparaîtront lors d'un contrôle entamé avant le 1er juillet 2012, à la seule condition qu'ils soient réellement imposés dans le chef des bénéficiaires dans les délais légaux.

Dans tous les autres cas (c'est-à-dire à la fois pour les avantages en nature fixés suivant les règles d'évaluation forfaitaires qui n'apparaissent pas lors d'un contrôle entamé avant le 1er juillet 2012, et pour tous les autres avantages en nature), la cotisation distincte sera d'application, sauf si l'avantage est déclaré spontanément auprès du contrôle IPP du bénéficiaire pour le 30 juin 2012 au plus tard. Rien n'est toutefois précisé concernant cette régularisation « spontanée », notamment quant à son auteur (la société ou le dirigeant ?) ou quant à la période sur laquelle elle doit porter (un an, trois ans ou sept ans ?).

Comme l'ont fait remarquer certains commentateurs, on instaure ainsi un nouveau type de procédure de régularisation fiscale, à bref délai, à l'instar de la procédure dite de DLU instaurée par le législateur en 2004 (dont le succès fut à ce point mitigé que le législateur se tourna ensuite vers une procédure de régularisation permanente, dénommée DLUbis).

A la différence toutefois des DLU et DLUbis, le régime transitoire de régularisation des avantages en nature prévu par l'addendum du 23 décembre 2011 ne ressort nullement d'une loi, mais de simples instructions administratives - au demeurant très floues - et ce au mépris des principes constitutionnels de légalité et d'égalité, ce qui laisse songeur !

Afin sans doute de se rapprocher des déclarations plus conciliantes du ministre, l'addendum précise ensuite : « l'attitude qui consiste à ne pas établir délibérément de fiches et relevés comme la loi l'impose et à attendre le contrôle fiscal pour inscrire alors au compte-courant du bénéficiaire de l'avantage le montant qui aurait dû être mentionné de la manière requise ne peut être acceptée. En dehors de cette hypothèse, il apparaît raisonnable, notamment en vue de ne pas favoriser le gonflement du contentieux administratif et judiciaire, qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi du contribuable qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable notamment par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc ».

Il faudra évidemment voir comment l'administration interprétera en pratique ce dernier texte, qui paraît à première vue quelque peu en contradiction avec le régime décrit ci avant, mais il ne semble a priori pas exclu que la cotisation distincte puisse encore être évitée après le 1er juillet 2012, pour autant que l'absence d'établissement de la fiche fiscale ne soit pas « délibérée » et que le contribuable présente un profil plutôt irréprochable.



Martin VAN BEIRS

“

A la différence toutefois des DLU et DLUbis, le régime transitoire de régularisation des avantages en nature prévu par l'addendum du 23 décembre 2011 ne ressort nullement d'une loi, mais de simples instructions administratives - au demeurant très floues - et ce au mépris des principes constitutionnels de légalité et d'égalité, ce qui laisse songeur !

”

Assurance-vie de plus de huit ans et exonération du précompte mobilier

Les contrats d'assurance-vie qui ne prévoient pas de rendement garanti ne sont pas taxables à l'impôt sur le revenu.

En revanche, lorsqu'un contrat d'assurance contient une garantie de rendement, les revenus issus du contrat peuvent être taxés comme des intérêts.

Des exceptions existent cependant, et notamment pour les contrats de « plus de huit ans ».

L'article 21, 9°, b, du CIR 1992 énonce en effet que « sont exonérés du précompte mobilier les revenus compris dans les capitaux et valeurs de rachat (d'assurance-vie) prévoyant un rendement garanti lorsque le contrat est conclu pour une durée supérieure à huit ans et que les capitaux et valeurs de rachat sont effectivement payés plus de huit ans après la conclusion du contrat ».

Dans un arrêt du 19 janvier 2012, la Cour de cassation vient tout juste de confirmer qu'un contrat d'assurance-vie qui a commencé à courir le 1er juillet 1994 pour expirer le 1er juillet 2002 a bien une durée de plus de huit ans, de sorte qu'un tel contrat peut bénéficier

de l'exonération du précompte mobilier prévue par l'article 21 du Code des impôts sur les revenus de 1992.

Les valeurs de rachat et les capitaux en cas de vie ne sont dès lors pas soumis au précompte mobilier si le contrat est conclu pour une durée supérieure à huit ans et si les valeurs de rachat ou capitaux en cas de vie sont effectivement payés plus de huit ans après la conclusion du contrat.

L'administration fiscale faisait valoir que le contrat avait une durée de huit ans, mais pas davantage et que, la condition d'exonération n'étant pas remplie, les prestations étaient taxables au titre d'intérêts.

Les contribuables faisaient au contraire valoir que le contrat dépassait bien la durée de huit ans puisque la durée comprise entre la date de prise d'effet (le 1er juillet 1994) et la date d'expiration (le 1er juillet 2002) comportait nécessairement huit années et un jour.

De manière assez intéressante, la Cour de cassation a censuré l'arrêt de la Cour d'appel de Gand (et, partant, la position administrative) qui considérait que le contrat avait en l'occurrence une durée de huit ans exactement, et qu'il était, partant, taxable (voy. Gand, 21 septembre 2010).

La Cour de cassation déclare inapplicables les règles du

Code judiciaire qu'invoquaient l'administration fiscale et la Cour d'appel de Gand. Elle considère, dans une approche purement linguistique d'interprétation, qu'il est clair que le législateur a utilisé le mot « an » dans le Code des impôts sur les revenus dans le sens de la définition usuelle, à savoir une durée de douze mois. La Cour relève qu'une période de huit ans commence donc le premier jour de la période à partir de la date convenue, soit le 1er juillet 1994 à 0 :00 et se termine huit ans plus tard, en l'occurrence le 30 juin 2002 à 24 :00.

C'est ainsi que la Cour de cassation conclut qu'une assurance qui prend court le 1er juillet 1994 et se termine le 1er juillet 2002 présente indiscutablement une durée supérieure à huit ans.

Cet arrêt, plein de bon sens, doit assurément être approuvé.



Pascale HAUTFENNE



Les valeurs de rachat et les capitaux en cas de vie ne sont pas soumis au précompte mobilier si le contrat est conclu pour une durée supérieure à huit ans et si les valeurs de rachat ou capitaux en cas de vie sont effectivement payés plus de huit ans après la conclusion du contrat.



Régularisation fiscale en Israël

L'administration fiscale israélienne admet, depuis le 15 novembre 2011, la régularisation spontanée de leurs revenus étrangers (par hypothèse non déclarés) par les résidents fiscaux d'Israël, sous certaines conditions. La mesure mène à l'octroi d'une immunité pénale, outre l'aspect de régularisation fiscale. Cette régularisation vise uniquement le patrimoine non déclaré situé à l'étranger, et non les avoirs détenus en Israël.

La mesure peut être employée jusqu'au 30 juin 2012. Passé cette date, les autorités israéliennes " retrouvent " leur droit d'utiliser toute mesure, pénale et/ou fiscale, afin de rectifier la situation du contribuable qui disposerait d'avoirs non déclarés à l'étranger.

Jusqu'en 2003, les résidents israéliens étaient imposés sur base d'une méthode territoriale, soit une taxation fondée, en grande majorité, sur les revenus " indigènes " de ces résidents. Sous réserve d'un certain nombre d'exceptions, les revenus d'origine étrangère étaient exclus de cette même base imposable à l'impôt israélien. Depuis le 1er janvier 2003, et l'Acte rectificatif n° 132 du Code israélien des impôts sur le revenu, la méthode territoriale a été abandonnée, au profit d'une méthode d'imposition personnelle : chaque résident

est imposé sur l'ensemble de ses revenus mondiaux, qu'il se voit donc dans l'obligation de déclarer. De nombreux contribuables, non avisés de cette modification, sont depuis lors considérés, en cas de rectification de leur situation imposable, comme étant des " escrocs fiscaux ".

La régularisation ouverte depuis le 15 novembre 2011 permet dès lors de faire échec aux sanctions liées à cet état d' " escroquerie fiscale ". Cette régularisation inter-

“

La mesure peut être employée jusqu'au 30 juin 2012. Passé cette date, les autorités israéliennes " retrouvent " leur droit d'utiliser toute mesure, pénale et/ou fiscale, afin de rectifier la situation du contribuable qui disposerait d'avoirs non déclarés à l'étranger.

”

vient uniquement sur approbation d'un Comité, prévu à cet effet.

L'administration fiscale reprend toutefois, dans une circulaire n° 116.08.911, une série d'exemples de cas " régularisables ", cette liste n'étant en aucun cas limitative. L'on peut citer, notamment, les cas suivants :

- Les revenus non déclarés de biens étrangers qui ont été reçus dans le cadre de la succession, ou provenant d'une donation, d'un résident étranger ;
- Les revenus non déclarés de biens étrangers qui n'ont pas été spontanément déclarés dans le cadre de la mise en application, dès 2003, de l'Acte rectificatif n° 132 ;

La mesure n'est pas ouverte aux biens et revenus issus d'infractions qualifiées " crimes " au regard du droit pénal israélien, ni encore aux contribuables qui font déjà l'objet d'investigations fiscales, en Israël.

Il est conseillé de se faire assister d'un avocat spécialisé afin d'examiner la faisabilité de l'opération, et d'assurer sa correcte mise en œuvre.

Jonathan CHAZKAL



Régularisation fiscale à l'américaine

L'Internal Revenue Service (IRS), qui est le nom donné à l'administration fiscale américaine, a annoncé le 9 janvier dernier la réouverture de l'« Offshore Voluntary Disclosure Program » (www.irs.gov). Il s'agit d'un programme d'amnistie volontaire permettant aux contribuables américains de régulariser leur situation fiscale en révélant à l'administration fiscale les comptes non déclarés dont ils disposent à l'étranger.

Ce programme, qui en est à sa troisième édition, a déjà fait ses preuves. En effet, des programmes similaires ont été lancés en 2009 et en 2011. Le bilan quasi-définitif de l'édition 2009 indique qu'un montant de 3,4 milliards de dollars a été ainsi récolté par l'administration. Concernant le programme de 2011 qui a pris fin en septembre dernier, les chiffres provisoires nous montrent qu'un milliard de dollars ont déjà été collectés et que ce montant va augmenter au fur et à mesure de l'avancement de l'analyse des dossiers.

Un total de 33 000 divulgations volontaires ont ainsi été enregistrées au cours des programmes de 2009 et 2011.

Ce nouveau programme d'amnistie fiscale est ouvert aux contribuables pour une période, indéterminée.

En ce qui concerne les sanctions, trois catégories de pénalités sont prévues :

- a) Une pénalité (lourde) de 27,5% du solde le plus élevé inscrit sur les comptes étrangers ou de la valeur des avoirs étrangers au cours des huit années d'exercices précédant la déclaration volontaire. La majorité des participants se verront confrontés à cette pénalité.
- b) Les personnes possédant des comptes étrangers dont le montant ne dépasse pas 75.000 dollars pour aucune des années civiles visées par le programme, risquent une pénalité réduite de 12,5%
- c) Dans certains cas limités, la pénalité ne sera que de 5%.

L'objectif de ce programme est double. D'une part, il facilite la tâche de recherche menée par l'administration et d'autre part, il permet au contribuable de régulariser sa situation fiscale en étant en principe moins sanctionné. L'intérêt pour le contribuable est d'éviter de devoir payer de plus lourdes pénalités civiles et en géné-

ral, d'échapper au risque de poursuites pénales. Par ailleurs, cela permet au contribuable de calculer de manière plus certaine le coût total nécessaire à la régularisation de sa situation.

Sont concernés non seulement les fraudeurs « actifs » mais également les personnes de bonne foi qui n'ont pas rempli leur déclaration fiscale mais qui ne doivent de toute manière aucun impôt aux Etats-Unis. Cela vise essentiellement le cas de personnes possédant la double nationalité et vivant à l'étranger.

Enfin, si le contribuable a participé au programme mais estime que la pénalité qui lui ait appliquée est disproportionnée, il pourra toujours décider d'opter pour la procédure d'examen classique.



Lida ACHTARI

Sont concernés non seulement les fraudeurs « actifs » mais également les personnes de bonne foi qui n'ont pas rempli leur déclaration fiscale mais qui ne doivent de toute manière aucun impôt aux Etats-Unis. Cela vise essentiellement le cas de personnes possédant la double nationalité et vivant à l'étranger.

Taxation suivant la nationalité : les Français de Belgique n'ont rien à craindre

C'est une étonnante proposition que le Président français a récemment formulée. Il a en effet émis l'intention, s'il est réélu, de taxer dorénavant les personnes de nationalité française qui auraient choisi d'aller vivre dans un autre pays, lorsque ce choix a été dicté par des considérations fiscales.

La proposition est d'abord étrange par son illogisme. À l'exception, certes notoire, des Etats-Unis, aucun Etat occidental n'utilise la nationalité comme critère de taxation.

Le système qui résulte de multiples traités internationaux est celui qui recourt exclusivement à la résidence comme critère d'imposition. C'est d'ailleurs parfaitement logique : dans la mesure où l'impôt est censé financer les services publics rendus sur un territoire, il est normal que les personnes vivant sur ce territoire, et elles seules, participent au financement de ces services.

C'est d'ailleurs pour cela que les personnes de nationalité étrangère, en France comme ailleurs, sont des contribuables comme

les autres, dans le pays où elles résident. Il n'y a donc aucune raison d'utiliser la nationalité, qui, en soi, n'implique guère de droit envers l'Etat ni de prestations de celui-ci, comme critère de l'imposition.

De plus, la France a signé plus d'une centaine de conventions préventives de la double imposition avec de très nombreux pays dans le monde, y compris ceux (Belgique, Suisse, Angleterre, Luxembourg, Maroc) que les français choisissent habituellement comme nouveaux lieux de résidence. Ces conventions ne permettent pas à l'Etat français de taxer des résidents de ces pays en France, pour le seul motif qu'ils seraient de nationalité française.

De tels traités priment sur l'application de la loi française, qui ne pourra dès lors être appliquée aux résidents de ces pays, sauf s'ils sont renégociés. Mais les pays qui ont conclu de tels traités avec la France ne sont pas obligés d'en accepter la modification et n'y ont en réalité pas intérêt.

Enfin, on se demande bien comment l'administration fiscale française pourra repérer, parmi les deux millions de français qui ont quitté leur pays, ceux qui ont agi exclusivement pour des raisons fiscales, et les distinguer de ceux qui ont déménagé pour d'autres motifs, voire pour une

Au 4^{ème} siècle après Jésus-Christ, déjà, des Gaulois surtaxés par l'Empire romain quittaient leur pays pour franchir le « limes », qui séparait l'Empire des régions contrôlées par les Barbares, y compris des régions qui sont aujourd'hui en Belgique, au Luxembourg et en Suisse. L'Empire romain n'y a pas survécu ...

combinaison de motifs fiscaux et autres.

Au 4ème siècle après Jésus-Christ, déjà, des Gaulois surtaxés par l'Empire romain quittaient leur pays pour franchir le « limes », qui séparait l'Empire des régions contrôlées par les Barbares, y compris des régions qui sont aujourd'hui en Belgique, au Luxembourg et en Suisse. L'Empire romain n'y a pas survécu ...

Thierry AFSCHRIFT



Nullité de l'impôt enrôlé après le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition

En principe, l'impôt doit être enrôlé par l'Administration avant le 30 juin de l'année qui suit l'exercice d'imposition (articles 353 et 359 du CIR 92). Par exemple, l'impôt afférent aux revenus de l'année 2011 (exercice 2012) doit être enrôlé avant le 30 juin 2013.

Ce délai peut cependant être prolongé « en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration (...) » (article 354 du CIR 92). Dans ce cas, « l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant trois ans à partir du premier janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition » (article 354 du CIR 92).

La question se pose souvent de savoir si, à défaut d'enrôlement dans le délai ordinaire (c'est-à-dire le 30 juin qui suit l'exercice d'imposition), l'Administration fiscale peut enrôler l'impôt sur les revenus ayant été régulièrement déclarés, dans ce délai extraordi-

naire de 3 ans (à l'occasion, par exemple, d'une rectification fiscale sur le montant des frais professionnels, la déduction d'une rente etc.).

Dans un arrêt du 16 septembre 2010, la Cour d'appel de Mons a répondu par la négative. Selon elle, seul le « supplément » d'impôt (qui résulterait, par exemple, d'une réduction des frais professionnels), pourrait être enrôlé dans ce délai extraordinaire, mais non l'impôt lui-même (calculé sur les revenus ayant fait l'objet d'une déclaration régulière). L'impôt enrôlé (sur ces re-

venus) dans le délai de trois ans doit donc être annulé (et tous les précomptes professionnels versés, remboursés...).

Pour la Cour, « il faut en effet considérer que le terme « ou » utilisé par le législateur (dans l'article 354 précité) confirme qu'il convient de distinguer les deux hypothèses énoncées dans la première partie du texte et de manière systémique dans les termes utilisés par la suite, soit « impôt » et supplément d'impôt ». (...) Si le législateur n'avait pas voulu distinguer les deux hypothèses, il lui suffisait d'utiliser uniquement le terme « impôt » lequel pouvait couvrir également la seconde hypothèse. En décider autrement ôterait toute utilité à l'article 353 du CIR 92 et le délai de trois ans deviendrait la règle alors que le texte légal prévoit qu'il constitue une dérogation au principe énoncé à l'article 353 du CIR 92 ».

Signalons cependant que cet arrêt fait actuellement l'objet d'un recours en cassation.

“

Dans un arrêt du 16 septembre 2010, la Cour d'appel de Mons a décidé que seul le « supplément » d'impôt (qui résulterait, par exemple, d'une réduction des frais professionnels), pourrait être enrôlé dans le délai extraordinaire, mais non l'impôt lui-même (calculé sur les revenus ayant fait l'objet d'une déclaration régulière). L'impôt enrôlé (sur ces revenus) dans le délai de trois ans doit donc être annulé (et tous les précomptes professionnels versés, remboursés...).

”



Anne RAYET

Le précompte mobilier sur les droits d'auteur n'est plus libératoire

Depuis 2008, les revenus de droits d'auteur et de droits voisins sont qualifiés fiscalement de revenus mobiliers (article 17, 5° CIR/92) et taxés aux taux distinct de 15%, à concurrence de 54.890 € par an (montant indexé chaque année), après une déduction forfaitaire de frais (de 50% sur la première tranche de 0 à 10 000 euros et de 25% sur la deuxième tranche de 10 à 20 000 euros – montants in-

dexés chaque année également). Cette taxation s'effectue par la voie d'une retenue à la source du précompte mobilier. Jusqu'au 1er janvier 2012, ce précompte mobilier était libératoire.

La loi « portant des dispositions diverses » du 28 décembre 2011 a supprimé l'effet libératoire du précompte mobilier, pour (quasi) tous les revenus mobiliers, et donc y compris pour les droits d'auteur et les de droits voisins (modification à l'article 313 du CIR 92). En revanche, ces revenus ont échappé à l'augmentation du précompte. Le taux reste toujours de 15% (cf. article 171 du CIR 92).



Anne RAYET

La loi « portant des dispositions diverses » du 28 décembre 2011 a supprimé l'effet libératoire du précompte mobilier, pour (quasi) tous les revenus mobiliers, et donc y compris pour les droits d'auteur et les de droits voisins (modification à l'article 313 du CIR 92). En revanche, ces revenus ont échappé à l'augmentation du précompte. Le taux reste toujours de 15% (cf. article 171 du CIR 92).

Levée du secret bancaire : une cour d'appel pose aussi la question de la constitutionnalité de la nouvelle loi

La Cour d'appel de Gand vient tout récemment de décider de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle à propos de la récente loi supprimant le peu qu'il restait du secret bancaire en Belgique.

Des questions relatives à la protection de la vie privée se posent en effet, notamment, en ce qui concerne la production des extraits de comptes privés.

Le principe du respect de la vie privée nous semble en effet s'opposer à ce que l'administration exige du contribuable (en l'occurrence un commissaire européen) ou de sa banque qu'elle lui communique les extraits de ses comptes privés.

Le droit au respect de la vie privée est un droit garanti par la Constitution, qui énonce, en son article 22, que chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale.

Par ailleurs, l'article 8,1. de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Liber-

“

Le principe du respect de la vie privée nous semble s'opposer à ce que l'administration exige du contribuable (en l'occurrence un commissaire européen) ou de sa banque qu'elle lui communique les extraits de ses comptes privés.

Le droit au respect de la vie privée est un droit garanti par la Constitution, qui énonce, en son article 22, que chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale.

”

tés fondamentales, prévoit que « toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance ».

La Cour constitutionnelle devra donc vérifier si la loi récente ne viole pas ce droit fondamental consacré par la Constitution belge et la Convention européenne.

Dans un précédent article, nous signalions déjà que la même loi faisait l'objet d'un recours en annulation devant la même Cour constitutionnelle. Ce recours fut

introduit par une association de défense des contribuables.

Cette fois, c'est une Cour d'appel qui estime opportun de poser la question de la constitutionnalité de cette loi décidément très controversée à la Cour constitutionnelle.



Pascale HAUTFENNE

Fisc et blanchiment

Parmi les multiples dispositions nouvelles, en figure une, dont les conséquences pourraient dépasser de très loin les prévisions de ses auteurs.

Il s'agit de l'article 174 de la loi-programme, qui oblige désormais les fonctionnaires des services administratifs de l'Etat à aviser la cellule anti-blanchiment (CTIF) de tout soupçon de blanchiment du produit d'une des infractions visées en la matière, y compris « la fraude grave et organisée ».

Il est exact que, contrairement à de nombreuses professions financières et non financières, les agents de l'Etat, et notamment ceux du fisc, n'étaient jusqu'ici pas astreints à une telle obligation d'informer la CTIF. Ils avaient l'obligation d'aviser le Procureur du Roi de toute infraction, mais, en vertu de la charte du contribuable, ils ne pouvaient le faire que moyennant l'autorisation des directeurs régionaux.

Désormais, même sans une telle autorisation, un fonctionnaire fiscal pourra, et même devra, prévenir la CTIF de tout soupçon de fraude, et pas seulement d'une conviction de fraude, et la CTIF pourra ensuite en faire part au Parquet. Cela revient à court-circuiter le pouvoir de «

filtre » des directeurs régionaux, et cela implique donc un risque que des fonctionnaires subalternes suscitent indirectement une procédure pénale, alors qu'ils ne pourraient le faire directement.

De plus, cette situation peut placer certains fonctionnaires dans une situation extrêmement délicate. Il en est ainsi en particulier du Service des Décisions Anticipées, qui, dans le cadre d'une demande de « ruling » peut être amené à demander des renseignements au demandeur et constater que de tels renseignements comportent des indices de fraude. On ne voit pas ce qui, dans le texte, les exonère d'une obligation de dénoncer les faits à la CTIF, ce qui est pour le moins embarrassant pour un service censé collaborer avec les contribuables. Cette situation peut aussi être perçue comme un risque par tous ceux qui souhaiteraient encore dialoguer avec l'administration.

La question est encore plus délicate lorsque ce même service fait l'objet d'une demande de régularisation de revenus d'origine étrangère. On se trouve en effet là dans une situation où, par définition, l'objet même de la discussion avec les fonctionnaires concernés porte sur des avoirs qui ont fait l'objet d'une fraude, celle précisément qu'il s'agit de régulariser. Même si celle-ci n'implique le plus souvent pas un acte de blanchiment, on imagine aisément que la situation des fonctionnaires concernés ne sera pas aisée vu que certaines personnes tentées de demander une régularisation pourront éprouver des craintes quant à la réaction qu'ils doivent attendre.

Plus généralement, se posera par ailleurs la question du « droit au silence » d'une toute autre manière. On admet de plus en plus souvent, en effet, qu'un contribuable qui fait l'objet

d'une demande d'information, écrite ou verbale, de la part de l'administration, peut refuser d'y répondre lorsqu'il sait que le fisc le soupçonne d'une fraude. Ne faudra-t-il pas désormais étendre ce droit à des hypothèses où le fisc n'a encore exprimé aucune intention de considérer le contribuable comme un fraudeur potentiel, mais tout simplement pose des questions dont les réponses pourraient constituer des indices de fraude susceptibles d'une communication à la CTIF ?

Il faudrait alors arriver à la conclusion qu'à force d'étendre la transmission d'informations entre les services fiscaux, et des organes répressifs, on aboutira surtout à tarir la source des informations dont le fisc dispose au départ.



Thierry AFSCHRIFT



On admet de plus en plus souvent qu'un contribuable qui fait l'objet d'une demande d'information, écrite ou verbale, de la part de l'administration, peut refuser d'y répondre lorsqu'il sait que le fisc le soupçonne d'une fraude. Ne faudra-t-il pas désormais étendre ce droit à des hypothèses où le fisc n'a encore exprimé aucune intention de considérer le contribuable comme un fraudeur potentiel, mais tout simplement pose des questions dont les réponses pourraient constituer des indices de fraude susceptibles d'une communication à la CTIF ?

Il faudrait alors arriver à la conclusion qu'à force d'étendre la transmission d'informations entre les services fiscaux, et des organes répressifs, on aboutira surtout à tarir la source des informations dont le fisc dispose au départ.



La Belgique doit revoir son système d'évaluation des revenus immobiliers étrangers

Le 22 mars dernier, la Commission européenne a demandé, par avis motivé, à la Belgique de revoir sa manière d'imposer les revenus immobiliers étrangers.

La Commission relève que l'évaluation des revenus de biens immobiliers de source étrangère est différente de celle des revenus immobiliers de source belge. En effet, les revenus de biens immobiliers de source étrangère sont évalués à environ 50% de leur valeur de marché tandis que ceux de source belge ne sont évalués qu'à environ 20 à 25 % de leur valeur de marché (en fait, pour les biens donnés en location à des fins d'habitation, le revenu cadastral dévalorisé).

Il s'agit là d'une pratique discriminatoire selon la Commission qui relève par ailleurs que cette pratique est également contraire à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qui interdit toute restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers.

La Commission accorde à la Belgique un délai de deux mois pour mettre sa législation en conformité avec le droit de l'Union européenne.

Il faut espérer que la Belgique fasse le choix de mettre fin à ce manquement en décidant d'appliquer la méthode utilisée pour les revenus immobiliers de source domestique également aux revenus de source étrangère et non l'inverse.



Lida ACHTARI

“

La Commission relève que l'évaluation des revenus de biens immobiliers de source étrangère est différente de celle des revenus immobiliers de source belge.

Elle accorde à la Belgique un délai de deux mois pour mettre sa législation en conformité avec le droit de l'Union européenne.

”

**Colloque de l'Association
le 24 mai 2012 à Anvers :**

Les nouvelles mesures fiscales

inscriptions et renseignements :
www.afschrift.com

IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Lida Ahtari
Jonathan Chazkal
Ronny Favel
Anne Rayet
Séverine Ségier
Martin Van Beirs

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Juin 2012

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

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

Ce numéro est aussi disponible
en néerlandais. Si vous souhaitez
le recevoir, envoyez s'il vous plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be