



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 79 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2012 - info@idefisc.be

Editorial

L'abus de la mesure anti-abus

Les interprétations divergentes se multiplient à propos du nouvel article 344, § 1er du Code. Ce n'est pas le lieu, dans un éditorial, d'expliquer dans le détail l'objet de ce nouveau texte. Nous le ferons prochainement dans un ouvrage plus approfondi.

Mais aujourd'hui, ce qu'il faut constater c'est qu'un texte extrêmement mal rédigé fait l'objet, de la part de spécialistes, d'interprétations multiples, et que, dans sa circulaire, le Ministre des Finances n'a été en mesure d'en donner aucun exemple d'application.

Passant d'un extrême à l'autre, son Secrétaire d'Etat malmène aujourd'hui ses fonctionnaires et leur impose d'établir sans délai une « liste noire » des opérations abusives. Il feint sans doute

de ne pas se rendre compte que c'est une mission quasiment impossible en raison de la rédaction hasardeuse de son texte, et, tout simplement, du fait que l'application de la mesure dépendra d'un grand nombre de circonstances de fait.

L'objectif réel, assez clair, est de stigmatiser a priori des opérations qui seront vraisemblablement en général parfaitement légales, pour faire peur et éviter que les contribuables y recourent, non pas parce qu'elles seraient constitutives d'abus fiscal, mais parce que l'administration aura annoncé qu'elle pensait qu'elles l'étaient.

Voilà un bel exemple de mépris pour l'article 170 de la Constitution, qui consacre le principe de la légalité de l'impôt. Certes, le

Parlement vote les lois, mais on pousse des fonctionnaires à ne pas les appliquer, dans l'espoir que, par crainte, les contribuables se soumettent à des exigences qui dépassent le cadre légal.



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

Tax liberation day

Cette année, le « tax liberation day » était, pour la Belgique le 15 juin. Cela signifie que l'Etat capte, sous forme d'impôts ou de cotisations obligatoires, tout ce que gagnent des résidents belges jusqu'à cette date du 15 juin.

Pour les travailleurs, c'est bien pire encore, puisqu'une personne vivant entièrement de revenus du travail, ne bénéficie du produit de celui-ci qu'à partir du ... 6 août !

Certains affirment que l'Etat affecte ses recettes à des dépenses qui constituent, pour l'essentiel, aussi des revenus pour une partie de la population. C'est sans doute vrai mais ce n'est pas une réponse à la bonne question.

Le problème posé par le « tax liberation day » n'est pas celui de la répartition des revenus entre les uns et les autres, mais celui de la collectivisation croissante de l'économie, et tout simplement de la vie. Dans certaines régions, comme le nord de l'Angleterre, la Sicile, ou ... la Wallonie, ce degré de collectivisation commence à se rapprocher de celui de la Tchécoslovaquie d'avant la chute du Rideau de fer.

L'ours mal léché

Sommaire

Paiements en espèces : l'étai se resserre	1
Dividendes de source belge : peut-on encore conserver l'anonymat ?	7
La Belgique, mauvais élève européen en droit fiscal	9
Liquidateurs : vous n'êtes pas responsables des dettes fiscales de la société en liquidation !	10
Vers une nouvelle directive sur la mobilité transfrontalière des sociétés	12
Les donations mobilières, un abus fiscal ?	14
La France veut pouvoir taxer les plus-values réalisées par des Soparfi sur des actions de sociétés immobilières	15
Des impôts en hausse constante ...	16
Une nouvelle manière de déclarer les comptes étrangers	18
Abus fiscal : les points positifs de la circulaire ministérielle	19
Bref aperçu des nouvelles règles de taxation des personnes morales au Liechtenstein	20
Le nouveau régime d'assistance mutuelle pour le recouvrement des impôts entre Etats membres	22
Fondation privée et droits de succession : une décision du SDA utile pour les trusts	23

Sommaire suite

La Suisse assouplit encore les règles de son secret bancaire	25
Vers de la fraude fiscale au pénal ?	26
Accords dits « Rubik » - bientôt l'entrée en vigueur ?	29
Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales	29
Une centrale des crédits : le fisc y a accès !	31
Les nouvelles statistiques européennes en matière de fiscalité	33
Le droit de garder le silence face au fisc	34

Paiements en espèces : l'étau se resserre

Le dispositif législatif belge de lutte contre le blanchiment des capitaux a été récemment renforcé par la loi-programme du 29 mars 2012 (articles 170 et suivants).

A côté de l'extension par cette loi de l'obligation d'information à la CTIF des faits qui sont ou pourraient être liés au blanchiment de capitaux aux fonctionnaires de l'Etat belge, aux curateurs et aux administrateurs provisoires, une autre mesure vise la limitation accrue des paiements en espèces.

Tout d'abord, le seuil d'interdiction des paiements en espèces est abaissé et passe de 15.000 à 5.000€. À partir du 1er janvier 2014, ce seuil sera ramené à 3.000€.

Cette interdiction vise non seulement les ventes effectuées par un commerçant de biens meubles corporels (par exemple une voiture, des bijoux, des meubles, des objets de collection, etc), mais également – et ceci est nouveau – le prix d'une prestation de services fournie par un prestataire de services, que la prestation de services soit effectuée en une opération ou sous la forme d'opérations fractionnées qui apparaissent liées.

Tout paiement en espèces d'un acompte, même de moins de

5.000€, est interdit s'il est à valoir sur une facture de plus de 5.000€. Toutefois, la nouvelle loi prévoit, par ailleurs, que si le prix de la livraison d'un bien ou de la prestation d'un service est égal ou excède 5.000€, 10 % du prix pourra être acquitté en espèces, pour autant que ce montant ne soit pas supérieur à 5.000€ (ou 3.000€ au 1er janvier 2014).

La violation des règles sur les paiements en espèces est assortie d'une obligation d'information de la CTIF, pesant sur les commerçants ou prestataires de services qui seront listés prochainement par arrêté royal.

À noter également que la violation des règles sur le paiement en espèces est sanctionnée par une amende pénale dont la loi précise que « le débiteur et le créancier sont solidairement responsables ».

La loi-programme du 29 mars 2012 prévoit par ailleurs des règles spécifiques en matière de vente d'immeubles.

Jusqu'à présent, la vente d'immeubles était déjà soumise à l'obligation d'acquitter le prix au moyen d'un virement ou d'un chèque, excepté pour un montant n'excédant pas 10 % du prix de la vente et pour autant que ce montant ne soit pas supérieur à 15.000€.

Le montant de 15.000€ est également revu à la baisse et ramené à 5.000€ (et à 0€ au 1er janvier 2014).

Ici encore, la violation de cette interdiction est assortie d'une obligation de dénonciation pesant les notaires et les agents (alors que ces derniers n'interviennent généralement pas dans le processus de paiement). On relèvera que les vendeurs d'immeubles ne sont étonnamment pas visés par cette obligation de dénonciation.

Les paiements par virement se voient dès lors privilégiés alors que l'on sait par ailleurs que le secret bancaire belge est réduit à une peau de chagrin.

Les paiements par virement se voient dès lors privilégiés alors que l'on sait par ailleurs que le secret bancaire belge est réduit à une peau de chagrin.

La boucle est bouclée, ce qui permet à l'administration fiscale d'avoir une idée de plus en plus précise du portefeuille du contribuable et de la manière dont il le dépense ...

La boucle est bouclée, ce qui permet à l'administration fiscale d'avoir une idée de plus en plus précise du portefeuille du contribuable et de la manière dont il le dépense ...

Sylvie LEYDER



Dividendes de source belge : peut-on encore conserver l'anonymat ?

Depuis le 1^{er} janvier 2012, le régime fiscal relatif aux revenus mobiliers des contribuables belges a subi de profondes modifications.

Ainsi, et de manière synthétique, l'on citera :

- Le relèvement du taux du précompte mobilier ;
- L'instauration d'une cotisation supplémentaire de 4% sur certains revenus mobiliers;
- L'obligation de communication à charge des redevables du précompte mobilier auprès d'un Point de Contact installé auprès du Service Public Fédéral Finances ;
- L'obligation générale de déclaration des revenus mobiliers à charge du contribuable, dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Depuis cette date, les dividendes de source belge subissent l'impôt des personnes physiques de la manière suivante :

- Rien ne change pour les dividendes qui étaient précomptés à 25% - ils le restent ;
- Par contre, pour les dividendes qui étaient précomptés à 15%,

ceux-ci sont désormais soumis au taux de 21% ;

- Les bonis d'acquisition d'actions ou parts propres (en cas de « rachat d'actions propres ») de sociétés belges ou étrangères, qui étaient soumis à un précompte de 10% se voient appliquer un taux de 21% ;
- Enfin, les bonis de liquidation, en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société belge ou étrangère, restent soumis au taux de 10%.

Une nouvelle cotisation supplémentaire de 4% est par ailleurs établie sur certains revenus mobiliers, à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et des intérêts dont le montant total net s'élève à plus de 13.675,00 EUR (20.020 EUR pour les revenus 2012) : ceux-ci seront désormais redevables sur la partie qui excède ce seuil d'une cotisation supplémentaire sur revenus mobiliers de 4%.

La cotisation nouvelle concerne uniquement les dividendes et intérêts, mais pas les autres revenus mobiliers, les revenus exonérés ou encore les revenus divers à caractère mobilier. Des revenus mobiliers tels que les droits d'auteur ne sont donc pas soumis à cette nouvelle cotisation.

Le calcul du seuil s'effectue sans tenir compte de certains revenus tels les bonis de liquidation, les intérêts des bons d'Etat émis courant novembre 2011 et encore

les revenus de capitaux qui ne sont pas des intérêts ou des dividendes.

Les revenus qui ne sont pas visés par le calcul du seuil ne peuvent par ailleurs pas servir de base de calcul à la cotisation supplémentaire de 4%. Par contre, parmi les revenus compris dans le calcul du seuil, tous ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire de 4 % sur les revenus mobiliers (particulièrement les dividendes et intérêts soumis aux taux de 10 ou de 25 % - alors que ces derniers sont imputés en premier lieu sur la partie exonérée de 20.020 euros - ou encore les revenus de dépôts d'épargne réglementés soumis au taux de 15 % pour la tranche qui excède la première tranche exonérée de 1.250 euros (1.830 euros après indexation pour les revenus 2012).

La nouvelle législation prévoit désormais que les redevables du précompte mobilier devront transmettre les informations relatives aux dividendes et intérêts qu'ils attribuent ou qu'ils distribuent, à un Point de Contact Central en identifiant les bénéficiaires des revenus. Il semble être acquis désormais que le point de contact central sera effectivement logé au sein du SPF Finances.

Il ne sera fait exception à cette nouvelle règle que lorsque le bénéficiaire des revenus optera pour une retenue à la source de

la cotisation supplémentaire de 4% sur ses revenus mobiliers, en plus du précompte mobilier (sur les revenus qui y sont soumis, bien évidemment).

Si le contribuable n'opte pas pour une retenue à la source de la cotisation supplémentaire, celle-ci sera établie lors du calcul de l'impôt des personnes physiques sur la base des informations qui figurent dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques, complétées le cas échéant par les données du Point de Contact Central. Ceci lorsque le seuil de 20.020 EUR sera dépassé. Il faut à cet égard retenir que le Point de Contact transmettra automatiquement les informations relatives à tout contribuable dont le total des revenus mobiliers lui ayant été communiqués dépassé, pour une période imposable, le seuil précité.

Le principe est donc celui de la transmission des informations au Point de Contact Central, et l'exception, la retenue à la source de la cotisation de 4%. L'option relève du seul choix du contribuable.

Ces modifications s'accompagnent d'une petite révolution apportée au contenu de la déclaration fiscale du contribuable belge : les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques seront désormais tenus de mentionner dans leur déclaration fiscale leurs revenus mo-

biliers, ainsi que leurs revenus divers à caractère mobilier, sauf s'il s'agit des intérêts et des dividendes qui ont subi la retenue à la source de la cotisation supplémentaire de 4%. Cette nouvelle obligation de déclaration vise les dividendes, les intérêts, les revenus de la location de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, les revenus compris dans des rentes viagères ou temporaires qui ne constituent pas des pensions et qui après le 1^{er} janvier 1962, sont constituées à titre onéreux à charge de personnes morales ou d'entreprises quelconques, les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.

“

A défaut de pouvoir bénéficier encore des avantages fiscaux qui y étaient précédemment attachés (puisque le précompte mobilier a été relevé, pour les dividendes concernés, de 15% à 21%), les strips VVPR devraient ainsi permettre aux actionnaires qui les détiennent de préserver, légalement, leur anonymat vis-à-vis du fisc.

”

L'on constate dès lors que les seuls revenus qui échappent à cette nouvelle obligation de déclaration sont les intérêts et dividendes sur lesquels le contribuable aura demandé que soit appliquée la cotisation complémentaire de 4%, outre le précompte mobilier ordinaire de 21%.

La dispense de déclaration ne peut en effet viser les dividendes précomptés au taux normal de 25%, puisque ces derniers ne sont pas visés par la cotisation complémentaire de 4%. Il faut en effet que les dividendes aient été soumis à un précompte de 21%, ce qui peut être le cas en cas de détention, et d'exercice, par le contribuable concerné, de strips VVPR.

Il ne s'agit pas, pour le contribuable qui entend ne pas être soumis à l'obligation de déclaration de ses dividendes et qui possède des strips VVPR, de renoncer au bénéfice des strips VVPR (ce qui aurait pour effet de soumettre les dividendes au taux normal de 25%, et d'induire une obligation de déclaration de ces dividendes), mais bien d'exercer ces strips, et de solliciter, la retenue, outre les 21 % de précompte mobilier, des 4% de cotisation complémentaire, à la source.

A défaut de pouvoir bénéficier encore des avantages fiscaux qui y étaient précédemment attachés (puisque le précompte mobilier a été relevé, pour les dividendes

concernés, de 15% à 21%), les strips VVPR devraient ainsi permettre aux actionnaires qui les détiennent de préserver, légalement, leur anonymat vis-à-vis du fisc.

La question n'est toutefois pas définitivement réglée, puisque la loi du 29 mars 2012, qui avait pour vocation d'apporter quelques éclaircissements sur la question, a omis de régler avec certitude la situation des dividendes ...

Mélanie DAUBE



La Belgique, mauvais élève européen en droit fiscal

Le 26 avril 2012, la Commission européenne a formellement demandé à la Belgique de supprimer des dispositions qu'elle juge discriminatoires en matière de droits de succession et d'impôt des sociétés. Ces dispositions sont les suivantes.

En matière de droits de succession, la Commission note que la législation applicable en Région bruxelloise et en Région wallonne permet de choisir entre plusieurs cours d'actions pour déterminer la base imposable aux fins des droits de succession. Cette possibilité n'est toutefois offerte que pour les actions cotées à la bourse belge, alors que les actions cotées sur les marchés boursiers étrangers ne peuvent être valorisées qu'à leur cours sur ces marchés au moment du décès et il n'est pas possible de choisir entre différents cours.

La Commission estime que l'exclusion des actions cotées sur d'autres marchés boursiers de l'Union européenne et de l'Espace économique européen est discriminatoire et constitue une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux. Cette différence de traitement pourrait se traduire par une imposition

plus lourde des actions cotées à l'étranger dans le cadre d'une succession.

En matière d'impôt des sociétés, la Commission remarque que la législation belge accorde un crédit d'impôt sur les bénéfices des sociétés, qui peut atteindre un maximum de 3.750 EUR par an. Ce montant correspond à 10 % de la différence positive la plus élevée enregistrée au cours des trois derniers exercices fiscaux entre la valeur fiscale en fin d'exercice des actifs immobilisés et le montant total de l'encours de la dette à long terme de la société. Les non-résidents qui réalisent des bénéfices par l'intermédiaire d'un établissement stable en Belgique sont exclus de ce crédit d'impôt.

La Commission est d'avis que cette exclusion est discriminatoire et constitue une restriction in justifiée à la liberté d'établissement. Par rapport aux sociétés belges, cette situation pourrait entraîner une imposition plus lourde des sociétés étrangères qui réalisent des bénéfices en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable.

De l'avis de la Commission, rien ne saurait justifier de telles discriminations.

Pour rappel, les demandes de la Commission prennent la forme d'avis motivés, correspondant à la deuxième phase de la procédure d'infraction de l'Union européenne. Pour chacun des deux

cas, en l'absence de réponse satisfaisante dans un délai de deux mois, la Commission pourra traduire la Belgique devant la Cour de justice de l'Union européenne.

“

Le 26 avril 2012, la Commission européenne a formellement demandé à la Belgique de supprimer des dispositions qu'elle juge discriminatoires en matière de droits de succession et d'impôt des sociétés.

”

De manière plus générale, il est certes intéressant mais regrettable de relever que pour ce qui concerne la procédure d'infraction prévue à l'article 258 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Belgique a fait l'objet, depuis 2010, de pas moins de 27 communiqués de presse de la part de la Commission européenne (dont 6 rien que pour l'année 2012). Un tel chiffre équivaut à plus de cinq fois la moyenne européenne, ce qui place la Belgique loin en tête de ce classement peu honorable.

Le législateur belge peut donc mieux faire.



Nicolas THEMELIN

Liquidateurs : vous n'êtes pas responsables des dettes fiscales de la société en liquidation !

Dans son souci de renflouer les caisses de l'Etat, l'administration fiscale utilise parfois des moyens qui flirtent avec l'ambivalence, si ce n'est avec la mauvaise foi.

On constate depuis quelques semaines une nette recrudescence des courriers adressés par les recettes, ISOC ou TVA, aux liquidateurs ou anciens liquidateurs de sociétés débitrices d'impôts.

Deux situations différentes peuvent se présenter : soit la société avait des dettes fiscales, mais sa liquidation a été clôturée par absence d'actifs, les dettes fiscales restant impayées au jour de la publication de la clôture de la liquidation au Moniteur belge ; soit la société est en cours de liquidation, a des dettes fiscales, et ces dettes fiscales sont impayées

Dans le premier cas, la loi limite la durée de la survie passive de la société liquidée, après la clôture de sa liquidation, à 5 ans. Pendant 5 ans, les créanciers pourront donc « rouvrir » le dossier de la liquidation, et réclamer leur dû. Ceci signifie, par conséquent, qu'après 5 ans à dater de la publication de la

clôture de la liquidation, la société liquidée ne peut plus être inquiétée par un quelconque créancier.

L'administration fiscale, créancière d'une dette impayée, n'a alors d'autre choix que de se retourner vers le liquidateur. Cependant, la nomination du liquidateur n'emporte pas la responsabilité personnelle de celui-ci pour les dettes, fiscales ou autres, de la société qu'il liquide dans le cadre de ce mandat.

Bien entendu, en tant que mandataire, le liquidateur est responsable des actes qu'il pose dans le cadre de sa gestion et dès lors, sa responsabilité civile peut être engagée par l'Etat belge, si celui-ci est en mesure de démontrer l'existence des trois éléments constitutifs de la responsabilité, à savoir la faute, le dommage et le lien causal.

Si l'administration fiscale souhaite agir en responsabilité civile du liquidateur, elle doit le faire dans un délai

de 5 ans à dater de la publication de la clôture de liquidation ; après cela, l'action en responsabilité du liquidateur est prescrite, de même que la survie passive de la société elle-même.

Agir en responsabilité à l'encontre d'un liquidateur n'est toutefois pas nécessairement chose aisée pour l'Etat belge.

En effet, si le dommage de l'Etat belge paraît évident (l'existence d'un impôt non payé), il est très souvent douteux que l'Etat belge soit en mesure de démontrer l'existence d'une faute dans le chef du liquidateur.

En effet, le liquidateur est un mandataire qui intervient à la fin de la vie de la société, et qui ne peut souvent que constater l'absence d'actif social. Dans ce cas, le liquidateur ne commet bien évidemment aucune faute en n'acquittant pas, au nom de la société en liquidation, la dette vis-à-vis de

l'Etat belge, puisque en tout état de cause, la société est dans l'incapacité d'honorer celle-ci.

Tout aussi difficile est l'établissement du lien causal entre une éventuelle faute du liquidateur et le dommage de l'Etat belge.

Sont souvent invoqués comme des fautes du liquidateur, le non-dépôt des comptes annuels, voir même la décision de clôturer la liquidation sans que toutes les dettes, notamment fiscales, soient apurées, ou encore l'absence d'aveu de faillite de la société en liquidation, si elle en réunit les conditions.

Or, l'Etat belge doit être en mesure de démontrer en quoi le liquidateur, s'il n'avait adopté le comportement reproché, aurait pu permettre à l'Etat belge de recouvrer une plus grande partie de sa créance.

En dehors de certains cas de fraude, ou de non-respect des droits des

“

On constate depuis quelques semaines une nette recrudescence des courriers adressés par les recettes, ISOC ou TVA, aux liquidateurs ou anciens liquidateurs de sociétés débitrices d'impôts.

Dans certains courriers, il est même mentionné que le fait de ne pas s'acquitter d'une dette fiscale au cours de la procédure de liquidation de la société, constitue en soi une faute, et que l'administration est dès lors en tout état de cause autorisée à réclamer la dette personnellement au liquidateur !

Cette affirmation, alors même que l'Etat belge doit bien être conscient du fait qu'il ne dispose d'aucun titre exécutoire à l'encontre du liquidateur, frôle l'abus de pouvoir...

”

différents créanciers, cette preuve sera difficile à apporter.

Malgré l'existence de ces différents principes, l'Etat belge n'hésite manifestement pas, ces dernières semaines, à adresser à des liquidateurs ou anciens liquidateurs de société, des lettres comminatoires leur indiquant, d'une manière qui peut à tout le moins prêter à confusion, qu'ils sont personnellement responsables du paiement des dettes fiscales de la société liquidée ou en liquidation.

Les courriers sont adressés à l'adresse personnelle des liquidateurs, même si le siège social se trouve à une autre adresse ; le courrier indique que la dette fiscale doit être payée sur le compte bancaire de la recette immédiatement et de manière obligatoire, et cette obligation paraît, du moins suivant la syntaxe de la phrase, viser le liquidateur à titre personnel.

Dans certains courriers, il est même mentionné que le fait de ne pas s'acquitter d'une dette fiscale au cours de la procédure de liquidation de la société, constitue en soi une faute, et que l'administration est dès lors en tout état de cause autorisée à réclamer la dette personnellement au liquidateur !

Cette affirmation, alors même que l'Etat belge doit bien être conscient du fait qu'il ne dispose d'aucun titre exécutoire à l'encontre du liquidateur, frôle l'abus de pouvoir...

Une telle formulation ne pourra manquer d'impressionner certains liquidateurs ou anciens liquidateurs qui préféreront peut-être s'acquitter personnellement de la dette, surtout si le montant est peu important, plutôt que de vivre avec la (fausse) idée qu'un huissier pourrait à tout moment se présenter à leur porte, pour exécuter à leur encontre la dette vantée par l'Etat.

En tout état de cause, ce type de pratique, comminatoire et à la limite de l'abus d'influence, doit être dénoncé. Le renflouement des caisses de l'Etat ne justifie pas, dans le chef de l'administration fiscale censée inspirer la confiance aux contribuables, que celle-ci se serve de la puissance publique pour impressionner des personnes qui ne sont pas, et qui ne seront peut-être jamais, ses débiteurs, dans le but qu'ils s'acquittent de la dette d'autrui.

Séverine SEGIER



Vers une nouvelle directive sur la mobilité transfrontalière des sociétés

Le Parlement européen a adopté le 2 février 2012 une résolution qui demande à la Commission européenne que soit proposée une nouvelle directive prévoyant que toute société de capitaux doit pouvoir transférer son siège au sein de l'Union européenne, pour autant qu'elle consulte ses travailleurs, obtienne l'accord de ses actionnaires et ne contournent pas les conditions imposées en matière sociale et fiscale.

Se fondant principalement sur les articles 49 et 54 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne garantissant la liberté d'établissement pour toutes les sociétés, cette résolution considère, à juste titre, que la mobilité transfrontalière des sociétés constitue un des éléments essentiels de l'achèvement du marché intérieur.

Or, il convient de relever qu'à l'heure actuelle, il existe malheureusement un manque certain d'uniformité de la législation en matière de transfert et de procédure de transfert du siège, statutaire ou réel, d'une société de droit national existante, d'un Etat membre vers un autre Etat membre, au sein du marché



Or, il convient de relever qu'à l'heure actuelle, il existe malheureusement un manque certain d'uniformité de la législation en matière de transfert et de procédure de transfert du siège, statutaire ou réel, d'une société de droit national existante, d'un Etat membre vers un autre Etat membre, au sein du marché unique. Outre la question des difficultés administratives et des coûts fiscaux générés par une telle opération, il découle évidemment de cette situation un risque important du point de vue de la sécurité juridique.

Elle devrait également permettre aux sociétés d'exercer leur droit d'établissement en transférant leur siège vers un Etat membre d'accueil sans perdre leur personnalité juridique mais en étant converties en une société régie par le droit de cet Etat, sans avoir à être dissoutes.



unique. Outre la question des difficultés administratives et des coûts fiscaux générés par une telle opération, il découle évidemment de cette situation un risque important du point de vue de la sécurité juridique.

Eu égard aux disparités existantes entre les exigences imposées par les Etats membres en ce qui concerne la mobilité des sociétés, l'arrêt de la Cour de justice du 16 décembre 2008 avait pourtant confirmé, dans l'affaire Cartesio, la nécessité que soit mis en place un régime harmonisé qui régisse le transfert transfrontalier du siège statutaire d'une société.

Sur base de ces considérations, le Parlement européen a donc demandé à la Commission de soumettre rapidement, sur la base de l'article 50, paragraphe 1 et paragraphe 2, point g, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, une proposition de direc-

tive relative au transfert transfrontalier du siège statutaire.

Selon les recommandations du Parlement, cette directive devrait s'appliquer aux sociétés de capitaux au sens de l'article 2, point 1, de la directive 2005/56/CE et apporter une solution appropriée à la question de la séparation entre le siège statutaire et le siège administratif d'une société, qui est source de nombreux différends entre contribuables et administrations nationales.

Elle devrait également permettre aux sociétés d'exercer leur droit d'établissement en transférant leur siège vers un Etat membre d'accueil sans perdre leur personnalité juridique mais en étant converties en une société régie par le droit de cet Etat, sans avoir à être dissoutes.

Le transfert ne devrait bien évidemment pas affecter les relations juridiques de la société

avec des tiers et devrait être fiscalement neutre, conformément à la jurisprudence européenne et aux dispositions de la directive 90/434/CEE.

On peut se réjouir d'une telle réforme qui pourrait profiter aux entreprises et faire avancer le marché unique par l'intermédiaire d'une concurrence fiscale plus forte entre Etats membres.

Il n'y a désormais plus qu'à espérer que la Commission européenne émette des propositions en ce sens dans les mois à venir.

Nicolas THEMELIN



Les donations mobilières, un abus fiscal ?

Pour éviter le paiement de droits de donation sur des libéralités portant sur des biens mobiliers, de nombreux contribuables recourent notamment, dans le cadre d'une planification successorale, à deux méthodes : la donation manuelle et la donation authentique passée devant un notaire étranger (la Suisse ou les Pays-Bas). Ces donations réalisées au-delà d'un délai de 3 ans (ou 7 ans pour certaines donations en Flandre), à dater du décès du donateur, échappent également aux droits de succession.

De nombreux contribuables soumettent en outre, volontairement, leurs donations mobilières à la formalité de l'enregistrement pour bénéficier du taux favorable des droits de donations mobilières et éviter ainsi le paiement de droits de succession.

Depuis son introduction, la nouvelle disposition anti-abus fiscal de l'article 18 du CDE suscite de nombreuses questions tant sa portée exacte est incertaine et semble être délibérément maintenue comme telle. Les discussions et déclarations publiées dans la presse ces derniers jours relatives aux donations manuelles et enregistrées, en témoignent.

Ainsi, s'il est admis que le don

manuel ne constitue pas en soi un abus de droit, l'on a également pu lire que la donation non enregistrée pourrait constituer un délit ou de la fraude fiscale, que certaines opérations impliquant des donations (enregistrées ou non) seront susceptibles de l'être et que la disposition anti-abus pourra s'appliquer dans de nombreuses hypothèses. Pour entretenir encore davantage l'incertitude, l'administration fiscale a également affirmé qu'elle décidera de l'application de cette disposition « au cas par cas » puisque que ce ne serait « pas la construction mais la motivation du contribuable qui sera déterminante de l'abus ».

Qu'en est-il vraiment ? L'abus fiscal suppose un élément objectif

La motivation du contribuable n'est donc pas seule déterminante de l'abus. Il ne suffit pas à l'administration fiscale de présumer (et donc de démontrer) que le seul but recherché par les contribuables, en réalisant par exemple une donation manuelle ou enregistrée à un taux favorable, est d'éviter ou de réduire les droits d'enregistrement ou de succession.

indispensable: la violation des objectifs certainement définis d'une disposition précise du Code des droits d'enregistrement ou de succession (et non du code dans sa globalité ou de la loi fiscale en générale). L'objectif est un but que l'on cherche à atteindre et non une philosophie ou une économie. Selon une certaine doctrine, cet objectif du législateur (qui n'est pas, faut-il le préciser, celui de l'administration fiscale ou celui d'un membre du gouvernement) doit être propre à une disposition particulière et ne peut pas être uniquement de « taxer ».

La motivation du contribuable n'est donc pas seule déterminante de l'abus. Il ne suffit pas à l'administration fiscale de présumer (et donc de démontrer) que le seul but recherché par les contribuables, en réalisant par exemple une donation manuelle ou enregistrée à un taux favorable, est d'éviter ou de réduire les droits d'enregistrement ou de succession.

Pour qu'une donation mobilière (peu importe sa forme, son objet ou sa cause) constitue un abus fiscal, il appartient en réalité à l'administration fiscale de démontrer que par cet acte, le contribuable s'est placé en dehors du champ d'application d'une disposition en violation des objectifs de cette disposition, ou a prétendu à un avantage fiscal prévu par une disposition dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition.

Dans une circulaire administrative, l'administration fiscale précise à ce sujet que lorsqu'un texte est clair, « *les objectifs d'une disposition sont clairs et contenus dans la disposition elle-même* ». Or, le législateur fiscal a déjà très clairement réglementé la question des donations (dons manuels, donation devant notaire belge ou étranger, ..) tant pour ce qui concerne les droits d'enregistrement que les droits de succession.

Ainsi, les donations non enregistrées sont autorisées et aucune disposition légale belge ne prévoit de manière générale la taxation des libéralités mobilières aux droits de donation. En vertu de l'article 19, 1° du Code des droits d'enregistrement, seuls les « actes des notaires » sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement. Ils le sont à raison de leur forme « notariée » et non de leur contenu. Il s'agit d'un texte clair qui n'a pas pour objet d'imposer des actes autres que ceux qu'il énumère, parmi lesquels les actes notariés, mais non toutes les donations. L'intention du législateur n'a donc jamais été d'assujettir aux droits d'enregistrement toutes les libéralités, en ce compris les actes notariés passés à l'étranger et les dons manuels.

La volonté du législateur est également très claire en ce qui concerne les donations mobilières, enregistrées ou non, et leur assujettissement aux droits de succession. Le législateur a en effet expressément

prévu, dans l'article 7 du Code des droits de succession, que seule la libéralité qui n'a pas été assujettie aux droits d'enregistrement établis pour les donations et réalisés dans les trois ans précédant le décès du donateur (ou parfois 7 ans pour la région flamande), est ajoutée à la base imposable aux droits de succession.

Les autres y échappent de par la volonté du législateur lui-même sans qu'il faille distinguer si l'enregistrement intervenu l'a été en début ou en fin de délai, le cas échéant in extremis. Le contraire reviendrait à introduire une distinction non prévue par le législateur lui-même.

Dans ces hypothèses, l'administration fiscale ne pourrait donc en principe considérer qu'il y a abus fiscal, et ce même si la donation ou l'enregistrement de cette donation était réalisée dans un seul but fiscal. A supposer cet élément établi, le fisc ne pourrait en effet que démontrer l'existence de l'élément intentionnel de l'abus fiscal et resterait en défaut de démontrer l'élément objectif requis par la loi.

Marie BENTLEY



La France veut pouvoir taxer les plus-values réalisées par des Soparfi sur des actions de sociétés immobilières

A la demande de l'administration française, la France et le Luxembourg renégocient actuellement leur convention préventive de la double imposition. Il peut d'ores et déjà être utile de préciser la position et l'intention de la France dans ces négociations.

L'objectif de l'administration française serait de modifier l'avenant du 24 novembre 2006 afin de permettre l'imposition en France des plus-values réalisées par des sociétés luxembourgeoises n'ayant pas d'établissement stable en France, lors de la cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière.

En l'état, la convention ne contient aucune disposition précisant la nature des revenus réalisés en une telle occasion. Dans le silence du texte, ces revenus sont considérés comme des revenus d'entreprises commerciales, lesquels ne sont imposables en France, à l'impôt des sociétés, que s'ils sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable situé sur le territoire français.

“

L'objectif de l'administration française serait de modifier l'avenant du 24 novembre 2006 afin de permettre l'imposition en France des plus-values réalisées par des sociétés luxembourgeoises n'ayant pas d'établissement stable en France, lors de la cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière.

”

Ainsi, en l'absence d'un tel établissement stable, le pouvoir d'imposition portant sur les plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière appartient au Luxembourg. Cependant, en vertu de la législation fiscale luxembourgeoise, ces plus-values sont exonérées d'impôt, sous certaines conditions.

Insupportable pour l'administration française, cette situation aboutit en bref à une double exonération des plus-values de cession réalisées par des sociétés luxembourgeoises. Ceci vaut quel que soit le type de société domiciliée au Luxembourg, à l'exception de la société holding au sens de la législation luxembourgeoise, dans la mesure où cette société est expressément exclue du bénéfice de la convention.

L'idée de l'administration française serait dès lors d'ajouter à la convention l'article suivant : « L'expression 'biens immobiliers' a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés ».

De la sorte, l'avenant permettrait l'imposition des bénéficiaires, revenus et gains provenant de l'exploitation et de l'aliénation de biens immobiliers dans l'Etat de situation de l'immeuble, soit en France. A cet égard, le fait que le propriétaire de l'immeuble soit une personne physique ou une société ou que l'immeuble soit ou non affecté à un établissement stable en France n'aurait plus d'incidence.

Il est évident que s'il était fait droit aux desideratas de l'administration française, cet avenant aurait une répercussion significative sur les structures de détention d'actifs immobiliers situés en France mises en place par des investisseurs luxembourgeois.

Nicolas THEMELIN



Des impôts en hausse constante

...

En moyenne, à partir de quel moment de l'année un contribuable belge arrête-t-il de reverser son salaire à l'Etat et commence-t-il enfin à gagner sa vie ?

Selon une étude récente, il s'agit, pour cette année, du 5 août. Comme l'année passée, la Belgique reste ainsi le pays membre de l'Union européenne qui possède pour les revenus du travail la 'journée de libération fiscale' la plus tardive.

En effet, alors que le contribuable belge travaillera en 2012 pendant pas moins de 221 jours pour l'Etat, d'autres se trouvent dans une position nettement plus confortable. Ainsi, à titre purement exemplatif, le Royaume-Uni et le Luxembourg ont déjà 'libéré' leurs concitoyens et ce, depuis respectivement le 12 et le 26 mai.

Malheureusement, aucun signe ne permet actuellement d'espérer du gouvernement belge un quelconque geste en faveur de ses contribuables. C'est même tout le contraire puisque le Bureau fédéral du Plan vient de rendre publiques ses prévisions pour l'année 2012 et, le moins que l'on puisse dire, c'est qu'elles ne sont pas vraiment réjouissantes.

La charge fiscale va augmenter cette année de 1,6 % pour atteindre un record de 45 % du P.I.B. Le taux de prélèvement obligatoire, correspondant à l'ensemble des prélèvements fiscaux et parafiscaux rapportés au P.I.B., se trouverait ainsi porté à un niveau inégalé.

Tant les familles que les sociétés risquent donc de devoir payer plus d'impôts, dans la mesure où le gouvernement fédéral a entendu augmenter la part des impôts de 3,5 milliards d'euros lors de la confection du budget 2012, notamment via la création de nouvelles taxes qu'il espérait alors voir rapporter à l'Etat 400 millions d'euros supplémentaires.

Il va de soi que ce climat rend la Belgique de moins en moins attrayante pour bon nombre d'investisseurs qui réclament, à juste titre, que le gouvernement agisse urgemment face à une charge fiscale excessive et à un coût du travail trop important.

Mais le gouvernement semble n'en avoir cure. Pour affronter la crise et consolider son budget, il a décidé de lever des impôts supplémentaires, et non de réduire ses dépenses. Le Bureau fédéral du plan prévoit en effet une légère augmentation de ces dernières au cours de cette année.

Pourtant, selon les données rassemblées par les auteurs d'une étude publiée par l'American Enterprise Institute, les réductions de dépenses s'avèrent bien plus efficaces pour réduire le déficit public que les augmentations d'impôts.

Il ressort effectivement d'une analyse comparative de l'évolution de 21 pays membres de l'O.C.D.E. que les tentatives fructueuses d'équilibrer un budget ont reposé quasiment entièrement sur une réduction des dépenses publiques, alors que celles qui ont échoué se sont principalement appuyées sur des augmentations d'impôts.

Suivant les auteurs de cette étude, la meilleure configuration serait ainsi de concentrer l'effort à 85 % sur une baisse des dépenses et à 15 % sur une hausse des impôts. On est loin, très loin du compte.

Nicolas THEMELIN



“

Tant les familles que les sociétés risquent de devoir payer plus d'impôts, dans la mesure où le gouvernement fédéral a entendu augmenter la part des impôts de 3,5 milliards d'euros lors de la confection du budget 2012, notamment via la création de nouvelles taxes qu'il espérait alors voir rapporter à l'Etat 400 millions d'euros supplémentaires.

Il va de soi que ce climat rend la Belgique de moins en moins attrayante pour bon nombre d'investisseurs qui réclament, à juste titre, que le gouvernement agisse urgemment face à une charge fiscale excessive et à un coût du travail trop important.

”

Une nouvelle manière de déclarer les comptes étrangers

La loi du 29 mars 2012 a, parmi d'autres dispositions, modifié la manière de déclarer l'existence de comptes étrangers.

Jusqu'à présent, les contribuables personnes physiques devaient simplement mentionner sur leur déclaration fiscale, s'ils possédaient ou non un compte à l'étranger, et dans l'affirmative, dans quel pays.

Ils n'étaient tenus, ni de préciser le nombre de comptes détenus dans un même pays étranger, ni d'indiquer dans quelle banque, ni de révéler le numéro de leur compte. Il en sera toujours de même en ce qui concerne la déclaration fiscale elle-même.

En revanche, désormais, les contribuables possédant un compte à l'étranger devront en informer, suivant des modalités qui restent à déterminer, un « Point de contact central », qui centralisera également tous les comptes belges, dont l'indication devra être communiquée par les banques. Ce Point de contact n'est consultable par l'administration fiscale que dans des hypothèses précises, essentiellement en cas d'indice de fraude.

Le Point de contact devra, en ce qui concerne les comptes étrangers, recevoir non seulement la confirmation de leur existence, mais aussi celle du numéro de ce compte et donc de la banque dans laquelle il est ouvert. Il ne sera pas nécessaire d'y mentionner le solde créditeur. Une telle indication pourra être faite une fois pour toutes et ne devra pas être confirmée d'année en année. En revanche, la déclaration fiscale devra toujours

indiquer la mention que la liste des comptes a bien été communiquée au Point de contact central.

Le seul fait de révéler ainsi que l'on possède un compte à l'étranger ne permettra pas à l'administration fiscale d'avoir accès aux données centralisées par ce « Point de contact ».

Rappelons ici que l'obligation de déclaration des comptes étrangers n'existe que pour les personnes physiques, et seulement pour les comptes dont elles sont « titulaires ». Il ne faut donc déclarer ni les comptes dont on est mandataire, ni ceux ouverts au nom d'une société dans laquelle on détient une participation, même majoritaire, ni ceux ouverts au nom d'un trust ou d'une fondation dont on est bénéficiaire économique, ni ceux pour lesquels on possède un pouvoir de signature quelconque.

En revanche, pour les comptes dont une personne physique est titulaire, le texte entre en vigueur dès l'exercice d'imposition 2013, c'est-à-dire pour la déclaration fiscale qui sera déposée en 2013, pour les revenus de 2012.

Thierry AFSCRIFT



Rappelons que l'obligation de déclaration des comptes étrangers n'existe que pour les personnes physiques, et seulement pour les comptes dont elles sont « titulaires ». Il ne faut donc déclarer ni les comptes dont on est mandataire, ni ceux ouverts au nom d'une société dans laquelle on détient une participation, même majoritaire, ni ceux ouverts au nom d'un trust ou d'une fondation dont on est bénéficiaire économique, ni ceux pour lesquels on possède un pouvoir de signature quelconque.

Abus fiscal : les points positifs de la circulaire ministérielle

La nouvelle disposition fiscale introduite dans notre Code par la loi du 29 mars 2012, qui fait naître dans notre droit une disposition générale traitant de l'« abus fiscal », va assurément modifier le comportement des fonctionnaires contrôleurs à l'égard des contribuables qui ont accompli des actes licites et sincères, mais dans un but fiscal, que ce but soit le motif principal de l'opération, ou seulement l'accessoire d'un but commercial, patrimonial, successoral ou autre.

La loi définit à présent certaines circonstances dans lesquelles l'administration peut chercher à démontrer que le contribuable a réalisé une opération « abusive ».

Le SPF Finances a déjà publié une circulaire explicative de l'article 344 § 1^{er} nouveau, qui présente la nouvelle norme, non pas comme un « couteau suisse », mais plutôt comme un bistouri destiné à être efficace dans certains cas bien déterminés.

La circulaire ne s'écarte que très peu du texte légal et des travaux préparatoires, sans prendre de libertés par rapport au texte. Elle rappelle l'une des exigences fondamentales de la loi, à savoir que

l'article 344 § 1^{er} reste un moyen de preuve, et que la charge de la preuve de l'existence d'un abus fiscal repose toujours sur l'administration - sachant que le contribuable peut fournir la preuve contraire, à savoir celle que d'autres considérations que l'évitement des impôts justifient la forme juridique qu'il a choisie.

La circulaire cible le choix d'une « forme juridique ».

Pour tenter d'expliquer le concept d'abus fiscal visé par l'article 344 § 1^{er} du Code, la circulaire fait appel à la notion de « choix d'une forme juridique ». Ces termes explicatifs paraissent assez bien choisis ; ils mettent l'accent sur l'intention subjective du contribuable (le « choix »), et sur la réalité juridique de l'opération (la « forme juridique »).

La circulaire explicite les deux branches de l'alternative de l'abus fiscal de cette manière :

- soit, par le choix de la forme, le contribuable se place en dehors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt : il fait le choix d'une certaine forme juridique pour se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui est très proche de la situation imposable, alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt ;

- soit, par le choix de la forme, le contribuable se place dans le cadre d'une disposition visant à réduire l'impôt : il fait le choix d'une forme juridique qui vise à se soumettre à une norme prévoyant un avantage fiscal, alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt.

Il faut donc avant toute chose que l'administration soit en mesure de démontrer l'existence d'une règle fiscale dont le but spécifique est d'augmenter ou réduire l'impôt « standard ».

L'abus n'implique jamais fraude

La circulaire est très claire sur un autre point : le fait, pour l'administration, d'appliquer le nouvel article 344 § 1^{er} du Code, ne pourra avoir pour effet de lui permettre de considérer que le contribuable a commis une fraude fiscale. Ne sont donc visés que les actes posés sans simulation et sans fraude, c'est-à-dire de bonne foi (la volonté d'éviter - légalement - l'impôt ne pouvant, comme chacun sait, être considérée comme de la fraude fiscale).

La disposition anti « abus fiscal » ne peut être appliquée qu'en cas de doute sur l'application d'une norme fiscale, et en « dernier recours »

La circulaire précise encore clairement que la disposition générale anti-abus ne peut être ap-

pliquée que lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code, les dispositions spéciales anti-évitement d'impôt et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours. L'administration ne peut donc appliquer l'article 344 § 1^{er} que lorsque les autres moyens spécifiques n'auront pu l'aider suffisamment, et qu'elle considère se trouver dans les conditions requises pour recourir à cette disposition générale.

Il est possible de demander un ruling en ce qui concerne la présence ou l'absence de motifs « fiscalement valables », pour la justification d'une opération d'optimisation fiscale.

Il appartient désormais au contribuable de prouver que le choix de l'opération se justifie par d' « autres motifs que la volonté d'éviter » - selon le cas, les impôts sur les revenus, les droits d'enregistrement ou les droits de succession.

Ceci revient à dire que tout autre motif est admissible, et que les motifs ne sont plus cantonnés à la sphère économique ou financière. A priori, des motifs d'ordre patrimonial, matrimonial, familial, voire privé, sont donc également admissibles.

En résumé, il s'agit donc d'une circulaire assez bien équilibrée, qui devrait tempérer les velléités des fonctionnaires contrôleurs qui chercheraient à « coincer » tous azimuts le contribuable qui aurait eu la mauvaise idée d'améliorer un tant soit peu son quotidien fiscal. Elle énonce en effet différents garde-fous qui devraient normalement modérer les ardeurs administratives des premiers jours, et en tout cas permettre de rabattre les rectifications les plus ... abusives de l'administration.

Séverine SEGIER



En résumé, il s'agit d'une circulaire assez bien équilibrée, qui devrait tempérer les velléités des fonctionnaires contrôleurs qui chercheraient à « coincer » tous azimuts le contribuable qui aurait eu la mauvaise idée d'améliorer un tant soit peu son quotidien fiscal. Elle énonce en effet différents garde-fous qui devraient normalement modérer les ardeurs administratives des premiers jours, et en tout cas permettre de rabattre les rectifications les plus ... abusives de l'administration.

Bref aperçu des nouvelles règles de taxation des personnes morales au Liechtenstein

Le Liechtenstein a adopté récemment une nouvelle législation fiscale. Cette législation est applicable à toutes les entités légales, à l'exception des trusts et des autres entités exemptes de taxes, telles les fondations charitables, etc.

Du fait des nouvelles règles, chaque entité sera d'office soumise à l'un des 2 régime suivants :

- le régime ordinaire de taxation ; ou
- le régime d'imposition des « Private Asset Structure » (PAS)

Afin de déterminer si une entité entre dans la première ou la seconde catégorie, la situation devra être appréciée au cas par cas : de manière générale, une entité sera qualifiée de « PAS » si elle est exclusivement active dans la gestion d'actifs, et si elle n'exerce aucune activité commerciale.

Les entités soumises au régime ordinaire de taxation subiront l'impôt, sur leurs revenus nets, au taux excessivement compétitif de 12,5% (flat tax), avec un minimum de 1.200 CHF. Le revenu net sera déterminé en dé-

“

Ces mesures rendent au Liechtenstein un certain pouvoir d'attraction pour les entreprises, particulièrement les sociétés holdings dont les actionnaires pourraient en effet être attirés par certains avantages complémentaires tels l'exonération précitée des dividendes et des plus-values issus de participations, voire la prise en compte de la notion de « groupe » tant ignorée en droit belge, par la possibilité de compenser les pertes et les profits d'une même année, voire encore un système analogue au système belge de déductibilité sans limite des pertes antérieures.

”

duisant du bénéfice réalisé les dépenses déductibles, ainsi que les « intérêts notionnels » tels que nouvellement introduits dans le droit fiscal du Liechtenstein. Un certain nombre de revenus sont par ailleurs exemptés de taxation, et notamment les revenus d'un établissement stable étranger, les dividendes et les plus-values (de cession ou de liquidation) issus de participations dans d'autres entités, indigènes ou étrangères, les revenus issus du renting ou du leasing de biens immobiliers situés à l'étranger, voire de certaines plus-values immobilières réalisées lors de la cession de biens domestiques ou étrangers, mais encore de certains revenus

produits par les actifs ou d'investissements gérés par la structure en conformité avec l' « Investment Undertakings Act » du Liechtenstein.

Le Liechtenstein se dote par ailleurs d'une législation fort avantageuse en matière d' « intérêts notionnels », soit le mécanisme propre à la fiscalité des entreprises qui permet la déduction, sur le plan fiscal, d'un intérêt théorique censé rémunérer les capitaux apportés par les actionnaires de sorte à ne pas discriminer l'apport de fonds par rapport au recours à l'emprunt.

Le taux des intérêts notionnel sera déterminé chaque année par les autorités fiscales du Liechtenstein. Il est fixé à 4% pour l'année 2011. Ce taux sera appliqué, sous certaines conditions à respecter et suivant certaines modalités, aux capitaux propres « modifiés » de l'entité concernée.

Ce mécanisme permet à l'évidence de réduire encore le taux d'imposition applicable, déjà fixé au taux fort bas de 12,5% !

Plus encore, le Liechtenstein inscrit désormais dans sa législation un mécanisme d' « IP Box » à l'instar de ce qu'ont déjà fait par le passé des Etats tels le Luxembourg : les entités qui développent et commercialisent des actifs économiques intangibles ou qui sont actives en matière de recherche et développement

pourront bénéficier d'un taux favorable pour les revenus de droits de propriété intellectuelle.

Ainsi, toutes les dépenses relatives aux revenus de droit de propriété intellectuelle seront déductibles du revenu réalisé, notamment les frais financiers, voire les amortissements sur les droits exploités. Ensuite, 80% du revenu total de ces droits sera immunisé, et seuls les 20% restant seront imposés au taux de 12,5%. En pratique, cela conduit à imposer le revenu net des droits à un taux de 2,5% !

Ces mesures rendent au Liechtenstein un certain pouvoir d'attraction pour les entreprises, particulièrement les sociétés holdings dont les actionnaires pourraient en effet être attirés par certains avantages complémentaires tels l'exonération précitée des dividendes et des plus-values issus de participations, voire la prise en compte de la notion de « groupe » tant ignorée en droit belge, par la possibilité de compenser les pertes et les profits d'une même année, voire encore un système analogue au système belge de déductibilité sans limite des pertes antérieures.

Il faudra néanmoins toujours rester attentif à l'influence de l'existence ou non de conventions préventives de la double imposition !



Jonathan CHAZKAL

Le nouveau régime d'assistance mutuelle pour le recouvrement des impôts entre Etats membres

La directive 2010/24 du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures a été prise pour répondre aux nouvelles évolutions du marché intérieur auxquelles ne répondait plus la directive précédente.

La nouvelle directive a un champ d'application plus large et vise à rendre l'assistance entre Etats membres plus efficace pour obliger des contribuables débiteurs d'impôts envers un fisc étranger à payer les impôts, au besoin par voie de saisie de leurs actifs belges, ou inversement.

La Belgique a transposé cette directive dans la loi du 9 janvier 2012 qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

Les principales créances visées sont l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un Etat membre ou pour le compte de celui-ci ou de l'Union. Les sanctions, amendes, redevances, majorations administratives, intérêts et frais liés à ces créances sont également visées.

Trois types d'assistance mutuelle entre Etats membres sont concernés.

Premièrement, les Etats devront s'échanger des informations. Lorsqu'un Etat membre aura besoin d'informations détenues par un autre Etat membre, il pourra faire une demande à cet Etat qui devra dès lors fournir les informations pertinentes au recouvrement de la créance. Si nécessaire, l'autorité requise pourra faire effectuer une enquête administrative.

L'autorité pourra dans certains cas refuser de transmettre les informations (notamment celles divulgueraient un secret commercial, industriel ou professionnel par exemple). A cet égard il faut noter que l'autorité ne peut refuser de fournir des informations pour la seule raison que celles-ci seraient détenues par une banque.

Deuxièmement, une assistance aux fins de la notification de do-

cuments est également prévue. Un Etat membre peut demander à un autre de notifier des documents relatifs à une créance visée par cette loi à un destinataire précis établi dans cet Etat.

Enfin, des demandes de mesures de recouvrement ou de mesures conservatoires pourront également être formulées à un autre Etat membre. Ainsi, des comptes étrangers pourraient faire l'objet de saisie en Belgique, ou inversement des comptes ou des résidences secondaires appartenant à des Belges mais situés dans un autre Etat membre pourraient faire l'objet de saisies avec l'assistance de l'Etat dans lequel ils se trouvent.

Les informations communiquées entre Etats membres sont couvertes par le secret officiel. Ces informations peuvent être utilisées comme preuve par l'Etat qui les reçoit et peuvent même être utilisées à d'autres fins que celles expressément visées dans cette loi (et dans la directive) lorsque

Nous voyons donc que la directive 2010/24 et la loi du 9 janvier 2012 qui la transpose ont un champ d'application particulièrement large en droit fiscal. Désormais, toutes les taxes relevant de la compétence du SPF Finances pourront bénéficier de l'assistance de tous les Etats membres de l'Union européenne. Cette nouvelle directive est par conséquent une arme supplémentaire dans la lutte contre la fraude fiscale.

la législation de l'Etat qui fournirait ces informations en permettrait l'utilisation à des fins similaires.

Nous voyons donc que la directive 2010/24 et la loi du 9 janvier 2012 qui la transpose ont un champ d'application particulièrement large en droit fiscal. Désormais, toutes les taxes relevant de la compétence du SPF Finances pourront bénéficier de l'assistance de tous les Etats membres de l'Union européenne. Cette nouvelle directive est par conséquent une arme supplémentaire dans la lutte contre la fraude fiscale.

Lida ACHTARI



Fondation privée et droits de succession: une décision du SDA utile pour les trusts

Le Service des décisions anticipées a rendu il y a peu une décision intéressante dans le cadre d'une fondation privée de droit belge mais dont certains motifs peuvent à notre avis être transposés au trust discrétionnaire dont nous évoquons fréquemment l'utilité fiscale.

Cette décision est notamment intéressante dans la mesure où le SDA admet l'absence de taxation dans le chef des bénéficiaires de la fondation à l'impôt sur le revenu mais surtout l'absence d'application de l'article 8 du Code des droits de succession sur les distributions faites aux bénéficiaires.

L'hypothèse est celle d'une résidente belge qui a deux sœurs. L'une a quatre enfants (neveux de la demanderesse) et ces derniers ont eux-mêmes des petits-enfants (petits-neveux de la demanderesse actuellement mineurs).

La fondatrice souhaite assurer le bien-être et l'éducation à long terme de ses petits-neveux et de leur descendance. A cette fin, elle souhaite constituer une fondation privée de droit belge. Elle apporterait une partie de son patrimoine à cette fondation privée,

qui aurait pour but d'assurer le bien-être et l'éducation de certaines personnes, en l'occurrence les petits-neveux et les descendants de la fondatrice.

La fondation privée développerait ses effets du vivant de la fondatrice mais également après son décès. L'idée étant qu'elle finance directement (cours, stages, voyages) ou indirectement (distribution au bénéficiaire des fonds nécessaires aux projets qui sont agréés) les projets conformes à son objet social.

Comme il avait déjà eu l'occasion de le décider précédemment, dans des cas analogues, le SDA confirme que les distributions qui pourraient être faites aux bénéficiaires du vivant ou après le décès de la fondatrice ne seront pas taxables à titre de revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1er CIR 92 dans le chef des bénéficiaires. En effet, au vu de l'acte constitutif de la fondation, les bénéficiaires ne disposent d'aucune créance à l'égard de la fondation ni d'aucun droit d'exiger un paiement quelconque de sa part.

De manière plus intéressante, le SDA précise qu'au niveau des droits de succession, les distributions qui pourraient être faites au bénéficiaire après le décès de la fondatrice ne pourraient pas être visées par l'article 8 du Code des droits de succession, dans la mesure où celui-ci exige

que la stipulation soit renfermée dans un contrat.

Pour rappel, l'article 8 du Code des droits de succession permet de soumettre aux droits de succession les sommes reçues par une personne en vertu d'un contrat renfermant une stipulation pour autrui faite à son profit par le défunt (le cas typique étant le contrat d'assurance vie).

Le SDA souligne que les droits des bénéficiaires d'une fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat et il souligne que l'article 8 doit par ailleurs être interprété restrictivement en ce qu'il instaure une fiction.

Ce raisonnement est intéressant, dans la mesure où il peut être transposé mutatis mutandis aux distributions qui pourraient être faites dans le cadre de trusts discrétionnaires. En effet, il peut également être considéré que l'article 8 ne peut s'appliquer à un trust, dans la mesure où le trust n'est pas non plus un contrat.

On voit donc l'importance de cette décision du SDA qui, avec beaucoup de pertinence, écarte l'application de l'article 8 à une institution juridique fort proche du trust, lorsque celui-ci est discrétionnaire et irrévocable en tout cas.

Il restera cependant à voir si la nouvelle disposition anti-abus, entrée en vigueur, en matière de

droits de succession, le 1er juin dernier, pourrait s'appliquer à une opération telle que la constitution d'une fondation privée ou d'un trust (cf. les autres contributions à ce sujet dans la présente revue).

La réponse nous semble être négative, mais il faut savoir que le vice-premier ministre et le professeur Haelterman ont publié tout récemment un communiqué dans lequel ils font valoir que « certaines techniques plus artificielles comme le recours aux fondations privées seront peut-être plus discutables » au regard de la nouvelle disposition anti-abus.

Il est difficile, au vu des commentaires vagues en la matière du côté de l'administration fiscale, de déterminer à l'avance quelle sera la position de celle-ci face à ce genre de structures. Interrogée sur l'insécurité juridique qui règne actuellement en la matière, l'administration fiscale a simplement répondu que tout allait se décider au cas par cas.

Il faudra donc, à l'aune de chaque situation factuelle, vérifier si ce recours à une telle structure sera susceptible d'être visé par la nouvelle mesure.

Pascale HAUTFENNE



“

Cette décision est notamment intéressante dans la mesure où le SDA admet l'absence de taxation dans le chef des bénéficiaires de la fondation à l'impôt sur le revenu mais surtout l'absence d'application de l'article 8 du Code des droits de succession sur les distributions faites aux bénéficiaires.

Ce raisonnement est intéressant, dans la mesure où il peut être transposé mutatis mutandis aux distributions qui pourraient être faites dans le cadre de trusts discrétionnaires.

”

La Suisse assouplit encore les règles de son secret bancaire

La Suisse entend assouplir les règles de son secret bancaire en prévoyant, sous la forme d'une loi, que l'entraide administrative en matière fiscale pourrait être accordée non seulement en cas de fraude fiscale, mais également – et c'est là où se situe la nouveauté – en cas d'évasion fiscale.

Le texte prévoyait initialement, dans sa version votée par le Conseil National, que les demandes émanant des Etats devraient porter sur un cas particulier et ne pourraient dès lors se présenter de manière groupée. La Chambre des cantons (le Conseil des Etats) a tacitement corrigé, sur ce sujet précis, le texte lui étant soumis.

Les demandes groupées visant des personnes « qui veulent échapper au fisc » ne devraient de ce fait plus être exclues. Ainsi la Suisse ne sera pas tenue d'accepter les demandes groupées, mais le texte de loi proposé n'exclut plus de telles demandes.

Une telle proposition qui avait été refusée par le Conseil national, doit à nouveau se prononcer.

La Conseil National a par contre déjà estimé inutile d'exiger que la demande soit rédigée dans

une langue nationale, voire encore en anglais, ou encore que le contribuable visé soit toujours identifié par son nom ou son adresse. Le Conseil des Etats lui a emboîté le pas.

“

Il faudra rester attentif aux futures modifications apportées aux conventions et accords conclus par la Suisse, et qui prévoiraient l'extension de l'échange de renseignements aux cas de « demande groupée ».

La conclusion de tels accords, et l'adaptation des conventions en vigueur aux nouveaux standards de l'OCDE, viendront encore réduire un peu plus le secret bancaire suisse, irréversiblement. Cela est entendu.

”

Le contribuable concerné aura la possibilité d'introduire un recours devant le tribunal fédéral administratif. Il s'agira d'une procédure de recours simplifiée et raccourcie. Un appel est prévu auprès du Tribunal fédéral, mais uniquement pour les « cas juridiques de grande portée ».

Les nouvelles dispositions relatives à l'entraide ne seront toutefois accordées, en l'état de la légis-

lation, qu'aux Etats avec lesquels la Suisse a conclu des conventions de double imposition.

Une réserve est toutefois apportée à ce sérieux assouplissement du secret bancaire suisse, et concerne les cas de « données volées ». L'entraide administrative ne sera en effet pas accordée sur base de données volées.

Il est également prévu par le texte que les autorités suisses ne pourront pas quant à elles se prévaloir des informations fournies à l'étranger afin de poursuivre des cas d'évasion fiscale. La loi prévoit à ce sujet que les renseignements obtenus ne pourront être utilisés que s'ils auraient pu être obtenus sur la base de la législation interne suisse.

Par ce texte, la Suisse supprime pour l'avenir la distinction entre évasion et fraude fiscale sur le plan international, alors que celle-ci est maintenue sur le plan interne.

Le texte doit encore à nouveau passer le cas du Conseil National. Il ne fait toutefois aucun doute que dans un proche avenir, il faudra tenir compte de ces nouvelles règles qui, couplées aux accords bilatéraux conclus récemment par la Suisse, augmentent les possibilités étatiques en matière d'échange international d'informations.

L'on a pu lire, il y a peu, que le Conseil fédéral suisse a répondu

favorablement à une demande du Forum mondial sur la transparence en précisant que des accords sur l'échange de renseignements fiscaux pourraient servir d'alternative aux conventions de double imposition. L'OCDE prône évidemment la transcription de ses standards, particulièrement en matière d'échange de renseignements fiscaux, par le biais de conventions préventives de la double imposition, et non dans des conventions plus limitées, ne visant qu'à assurer l'échange d'informations sur le plan fiscal. Ces dernières ont toutefois l'avantage d'être conclues plus rapidement.

Le Conseil fédéral a précisé, à ce sujet, que si la priorité devait être accordée à la conclusions de conventions préventives de la double imposition, le standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements pouvait être mis en œuvre par le biais d'accords sur l'échange de renseignements, particulièrement avec des Etats et des juridictions avec lesquels il n'existe pas de convention préventive et pour lesquels la Suisse n'aurait pas de réel intérêt économique à en conclure.

La Suisse rejoindrait de ce fait d'autres Etats, assimilés quant à eux à des paradis fiscaux, qui, sous la pression du G20 et de l'OCDE, ont conclu de tels types d'accords, limités à l'échange de renseignements fiscaux. On retrouve dans cette liste des Etats tels les Bermudes, les Bahamas, Guernesey,

Jersey, ou encore les Iles Caïmans.

L'OCDE pourrait par ailleurs réclamer, dans les prochains mois, la mise en œuvre de l'entraide sur la base de demandes groupées. A l'heure actuelle, la Suisse n'a admis cette avancée que dans la convention passée avec les Etats-Unis, ceci notamment afin de rendre plus aisées les négociations avec le gouvernement américain alors que 11 banques helvétiques sont poursuivies par la justice américaine pour avoir encouragé leurs clients à commettre un délit fiscal. Il sera de ce fait permis aux autorités américaines d'obtenir des informations sur des contribuables non identifiés par leur nom ou adresse (demandes groupées) dans les cas où la banque concernée, ou ses collaborateurs, auront contribué à des « modèles de comportement illégaux ».

Il faudra rester attentif aux futures modifications apportées aux conventions et accords conclus par la Suisse, et qui prévoiraient l'extension de l'échange de renseignements aux cas de « demande groupée ».

La conclusion de tels accords, et l'adaptation des conventions en vigueur aux nouveaux standards de l'OCDE, viendront encore réduire un peu plus le secret bancaire suisse, irréversiblement. Cela est entendu.



Mélanie DAUBE

Vers une imprescriptibilité de la fraude fiscale au pénal ?

L'on a beaucoup lu, ces dernières semaines, que le secrétaire d'Etat à la Lutte contre la fraude sociale et fiscale entendait rendre légalement imprescriptibles les « affaires de fraude fiscale ».

Cela signifie-t-il, à supposer la modification législative envisagée adoptée, que certaines infractions fiscales en deviendraient imprescriptibles comme certains se sont empressés de le soutenir ? Rien n'est moins certain !

En matière fiscale, le fisc dispose en principe d'un délai – de base – de 3 ans, afin de rectifier la déclaration fiscale d'un contribuable, et le taxer sur cette rectification. Lorsque le fisc dispose d'indices de la commission, par le contribuable, d'une fraude fiscale, il est en droit de notifier ces indices à ce contribuable, préalablement à l'exercice d'investigations complémentaires, susceptibles de le conduire à prouver cette fraude fiscale. Si le fisc y parvient, et que les indices se transforment en preuve, alors il est en droit de rectifier la situation fiscale du contribuable sur une période de 7 ans. Ainsi, si une telle rectification intervient en 2012, l'administration fiscale peut rectifier la situation du contribuable jusqu'à l'année 2005, en ce compris.

Le droit fiscal belge comprend encore diverses règles plus spécifiques de prescription, par exemple, en accordant un délai complémentaire de 1é ou de 24 mois au fisc pour enrôler une cotisation, dans certaines situations telles l'existence d'une enquête pénale dont il résulterait la preuve de l'existence d'une infraction dans le chef du contribuable, voire encore lorsqu'une autorité étrangère transmet à la Belgique des informations dont il résulte que le contribuable belge n'a pas déclaré certains revenus durant une certaine période.

Ces règles sont-elles visées par le projet du secrétaire d'Etat ? Non.

En réalité, ce sont les règles de la prescription en matière pénale que le secrétaire d'Etat vise : la règle est actuellement la prescription de l'infraction de fraude fiscale après l'écoulement d'un délai de 10 ans à dater de la commission de l'infraction. La question a déjà donné lieu à de très nombreuses discussions, notamment ces dernières années où la justice a eu à trancher plusieurs grands dossiers de « fraude fiscale ».

Le secrétaire d'Etat souhaite modifier la législation en vigueur afin

d'y préciser que, désormais, le délai de prescription ne pourra pas courir aussi longtemps que les fraudeurs utilisent de faux documents pour contester les impôts qui leur seraient réclamés. Le but projeté serait atteint par l'ajout dans le Code des Impôts sur les revenus d'une unique phrase qui devrait ainsi prévoir que le délai de prescription ne commencera à courir que lorsque " l'impôt dû aura été effectivement et définitivement payé ".

La modification, si elle devait être adoptée, rendraient les infractions fiscales pratiquement imprescriptibles sur le plan pénal. A ce jour, seules les infractions de génocide, de crime de guerre, et de crime contre l'Humanité avaient ce statut.

L'on doit douter tant de la régularité que de l'efficacité d'une telle mesure en droit interne.

De sa régularité en premier lieu, parce que le respect des droits de l'Homme impose, de l'une ou l'autre manière, le droit à un procès équitable, ce qui implique que l'action pénale puisse être menée sans être entravée par la déperdition des preuves de l'infraction – et tel est bien le risque en pré-

sence d'une infraction imprescriptible... les preuves n'étant pas susceptibles d'être rapportées de manière éternelle.

De son efficacité ensuite, parce que de nombreux dossiers de « fraude fiscale » n'ont pas abouti du fait du dépassement du « délai raisonnable », qui n'est aucunement évité de par le caractère imprescriptible de l'infraction de fraude fiscale. Le dépassement de ce délai raisonnable, protégé par la Convention européenne des droits de l'Homme, continuera à être sanctionné, chaque fois qu'il le devra, par les juridictions belges et européennes, de sorte que la nouvelle mesure n'apportera sans doute aucun changement significatif en la matière !

L'annonce de cette mesure n'étonnera toutefois pas réellement, lorsqu'on examine dans son ensemble le plan d'action pour la lutte contre la fraude organisée, la fraude fiscale et sociale et la fraude aux allocations et aides sociales, dans lequel elle s'intègre, et qui comprend une série de dispositions fort restrictives des droits de l'Homme et des libertés individuelles, alors que ces derniers font toutefois partie de notre arsenal juridique.

Il reste à savoir si ces mesures passeront le cap du processus législatif...



Jonathan CHAZKAL

La modification, si elle devait être adoptée, rendraient les infractions fiscales pratiquement imprescriptibles sur le plan pénal. A ce jour, seules les infractions de génocide, de crime de guerre, et de crime contre l'Humanité avaient ce statut

Accords dits « Rubik » - bientôt l'entrée en vigueur ?

Dans un précédent Idefisc, nous faisons état des accords fiscaux conclu par la Suisse avec l'Angleterre et l'Allemagne (accords dits « Rubik »). A ceux-ci s'est ajouté depuis lors un accord semblable passé avec l'Autriche.

Nous vous y indiquions que ces accords prévoient, de manière synthétique, la régularisation des fonds non déclarés placés en Suisse par le prélèvement d'une taxe sur le capital en compte (sauf à accepter la transmission d'informations aux autorités nationales du contribuable concerné), et l'imposition à la source, en Suisse, du revenu futur du compte.

Ces accords, pour entrer en vigueur, doivent bien entendu faire l'objet d'une procédure de validation en droit interne, dans chacun des 2 Etats concernés.

Ces accords ont été soumis au Conseil National Suisse, à la fin du mois de mai 2012. Ils avaient précédemment été soumis au Conseil des Etats, où ils avaient reçu « blanc seing ». Dans chacun des 3 cas, ils ont été adoptés par une écrasante majorité, malgré quelques tentatives d'opposition de certains partis qui réclamaient le renvoi du dossier

au Conseil fédéral pour re-négociation.

L'on a pu lire à ce sujet que la droite suisse souhaitait repousser la validation jusqu'à obtention de garanties plus claires, et donc plus fermes, quant à l'impossibilité d'utiliser des données volées, mais encore quant à l'interdiction dans le chef des autorités étrangères, particulièrement les autorités allemandes, d'investiguer sur le territoire suisse. La droite exigeait également une imposition moins sévère des capitaux placés en Suisse dans le cadre de l'accord conclu avec Berlin, au motif qu'en cas d'application des taux prévus par l'accord, aucun contribuable allemand censé n'accepterait de maintenir ses fonds en Suisse !

Certains autres parlementaires suisses exigeaient quant à eux que la stratégie d'adoption des accords dits « Rubik » soit revue, et que ces derniers ne puissent plus être considérés, comme semble pourtant le faire le Conseil fédé-

ral, comme étant une alternative à l'échange automatique d'informations bancaires, mais bien comme un complément.

Leurs arguments n'ont toutefois pas été retenus, pas plus que ceux de la droite. La Suisse marque en effet sa préférence envers les accords du type « Rubik », qui garantissent à l'évidence des rentrées financières pour chacun des Etats signataires, aux accords d'échange automatique d'informations. Il a de plus été dit, lors des discussions, que les accords dits « Rubik », outre qu'ils permettent d'assurer une certaine sécurité juridique aux institutions bancaires helvétiques, assurent l'objectif d'éviter les abus de secret bancaire.

Les accords approuvés, ceux-ci devraient entrer en vigueur dès le mois de janvier prochain. Il faudra toutefois pour ce faire que la Suisse adopte la loi sur l'imposition internationale à la source, qui a pour vocation de détermi-

“

La Suisse marque en effet sa préférence envers les accords du type « Rubik », qui garantissent à l'évidence des rentrées financières pour chacun des Etats signataires, aux accords d'échange automatique d'informations. Il a de plus été dit, lors des discussions, que les accords dits « Rubik », outre qu'ils permettent d'assurer une certaine sécurité juridique aux institutions bancaires helvétiques, assurent l'objectif d'éviter les abus de secret bancaire.

”

ner les modalités d'application des accords votés. C'est ce texte qui a pour objectif, notamment, de préciser comment les autorités étrangères seront autorisées à mener des investigations, le cas échéant, sur le territoire suisse. Cette loi, soumise au National en même temps que le texte des accords, a cependant été rejetée. Le texte est de ce fait renvoyé au Conseil des Etats.

A défaut d'adoption de cette loi, il est certain que l'exécution des accords conclus s'en trouverait mise en difficulté !

Il faut encore noter le possible référendum qui pourrait être lancé en Suisse contre les accords fiscaux précités, à l'initiative de l'Action pour une Suisse indépendante (ASIN). Ce référendum ne sera décidé qu'ensuite du vote final des Chambres fédérales sur le dossier des accords fiscaux, prévu le 15 juin 2012.

Enfin, il reste encore à obtenir l'aval allemand, qui reste incertain, en l'état du texte arrêté.

Il est par ailleurs probable que d'autres accords fiscaux soient conclus sur le même modèle avec d'autres Etats. Ainsi, l'Italie a indiqué, à la fin mai, qu'elle avait l'intention de reconsidérer le dossier après avoir refusé précédemment la conclusion d'un accord du type « Rubik » avec la Suisse. Les autorités européennes se sont elles aussi mon-

trées nettement plus nuancées, après s'être fait très critiques par rapport au texte initial du modèle d'accord.

La « saga » du dossier Rubik est dès lors loin d'être terminée...

Mélanie DAUBE



Arrêt SERKOV de la C.E.D.H.: le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales

Un arrêt récent de la Cour européenne de sauvegarde des droits de l'homme (C.E.D.H. ci-après) a rappelé l'obligation qui pèse sur les Etats en matière de prévisibilité des lois fiscales. Un contribuable ukrainien qui avait effectué une opération (importation) en se fondant sur l'interprétation donnée aux lois fiscales par la Cour Suprême de son pays avait le droit de se fier à cette interprétation. Si la jurisprudence de la Cour Suprême devait entretemps être modifiée, après qu'il ait effectué l'opération en question, le contribuable ne peut en subir les conséquences.

La C.E.D.H. considère ainsi que le principe de sécurité juridique contenu dans l'article 1er de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est supérieur à la loi ukrainienne.

Sans entrer dans les détails relativement complexes de l'affaire, les faits étaient les suivants. Le droit ukrainien prévoyait qu'une personne qui importe des biens avec comme objectif de les uti-

liser ou consommer en Ukraine devait être considérée comme un débiteur de la T.V.A., sauf pour les personnes physiques qui importent des biens en-dessous de la limite taxable. M. SERKOV était un petit entrepreneur qui avait en principe le droit de bénéficiaire du régime prévu pour les petites entreprises prévoyant une taxe unique en remplacement des autres taxes.

La C.E.D.H. s'est basée sur l'article 1er du 1er Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui prévoit que :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes».

La C.E.D.H. a ainsi examiné si la privation de la propriété des biens de M. SERKOV était bien conforme aux conditions prévues par la loi. Outre le fait que la privation (de propriété) doit être fondée sur une loi, cette notion implique

également que ladite loi doit être de « qualité », à savoir accessible aux personnes concernées, précise et prévisible dans son application (point 34 de l'arrêt).

Au moment où M. SERKOV avait pris sa décision d'importer des biens en Ukraine, l'interprétation donnée aux dispositions légales applicables aboutissait à ce qu'il puisse bénéficier de l'exemption de la T.V.A. Peu après, la Cour Suprême ukrainienne avait modifié radicalement sa position et a rendu publique cette nouvelle interprétation.

Pour la petite histoire, une disposition précise du droit ukrainien prévoit que si une loi (au sens large, ou une lecture simultanée de plusieurs lois) autorise une interprétation ambiguë ou différentes interprétations des droits du contribuable et des autorités administratives, la décision doit être prise en faveur du contribuable. Ce principe est connu en Belgique comme *in dubio contra fiscum*. Dans l'arrêt rendu dans le cadre de cette affaire, de la Cour Suprême ukrainienne n'avait toutefois pas appliqué la disposition spécifique *in dubio contra fiscum* en faveur de M. SERKOV.

La C.E.D.H. a présumé que le droit à l'exemption de la T.V.A. avait été un élément significatif dans la décision de M. SERKOV de procéder à l'importation en question.

Selon la C.E.D.H., s'il peut y avoir de bonnes raisons pour qu'une jurisprudence change, la Cour Suprême ukrainienne n'en avait toutefois donné aucune, ce qui a dû, selon la C.E.D.H., affecter la confiance publique dans le droit (« *must have affected public confidence and trust in the law* »), ce qui a eu comme conséquence de réduire la prévisibilité des dispositions légales en question.

La C.E.D.H. a estimé que le vrai « coupable » était le mauvais état du droit applicable. Ce manque de prévisibilité a dès lors eu comme conséquence que la législation en question n'avait pas la « qualité » requise.

A l'unanimité, la C.E.D.H. a ainsi jugé qu'il y avait une violation du Protocole n° 1 et a condamné l'Ukraine à rembourser à M. SERKOV la T.V.A. payée indûment, ainsi qu'à payer une somme de 4.000€ *ex aequo et bono* à titre de dommage non-pécuniaire.

Le principe général de droit à la sécurité juridique découle ainsi directement de l'article 1er du 1er Protocole additionnel. Il s'impose dès lors directement aux juridictions nationales.

Ainsi, lorsque les textes législatifs sont imprécis et leur interprétation changeante, les contribuables peuvent se référer au principe de sécurité juridique pour éviter le paiement d'impôt.

La jurisprudence belge n'a pas toujours été parfaitement cohérente à ce propos puisque dans certains cas le principe de sécurité juridique l'a emporté alors que dans d'autres c'est le principe de légalité qui a eu le dernier mot.

même jusqu'à la publication de l'arrêt de la Cour de cassation) pourront bénéficier du régime applicable avant le revirement.

Tristan KRSTIC



Le principe général de droit à la sécurité juridique découle directement de l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel. Il s'impose dès lors directement aux juridictions nationales.

L'enseignement de l'arrêt SERKOV pourra en tout cas être appliqué en cas de revirement de jurisprudence de la Cour de cassation. Tous les actes accomplis avant le revirement jurisprudentiel (et même jusqu'à la publication de l'arrêt de la Cour de cassation) pourront bénéficier du régime applicable avant le revirement.

L'enseignement de l'arrêt SERKOV pourra en tout cas être appliqué en cas de revirement de jurisprudence de la Cour de cassation. Tous les actes accomplis avant le revirement jurisprudentiel (et

Une centrale des crédits: le fisc y a accès!

La loi du 4 mars 2012 relative à la Centrale des Crédits aux Entreprises a apporté quelques modifications à la réglementation de cette centrale. Cette centrale contient des données relatives aux contrats et aux défauts de paiement qui en découlent ainsi que des données relatives aux bénéficiaires de ces contrats. Ces données y sont enregistrées par la Banque nationale.

Auparavant, seules les données sur les personnes ayant obtenu des crédits dans le cadre de leur activité professionnelle pour au moins 25.000 euros auprès d'une même institution devaient être communiqués. Ce seuil de 25.000 euros est supprimé de sorte que dorénavant tous les crédits aux entreprises sont enregistrés.

Cette réglementation ne concerne cependant que les crédits obtenus dans le cadre d'une activité professionnelle. Pour les particuliers, une centrale analogue existe, la Centrale des Crédits aux Particuliers.

Les contrats visés sont les contrats de crédit, d'assurance-caution, d'assurance-crédit et depuis la nouvelle réglementation, les contrats de leasing et d'affacturage (factoring).

Les institutions tenues à déclaration - c'est-à-dire essentiellement les banques, les entreprises de leasing et d'affacturage ainsi que certaines entreprises d'assurance - devront communiquer les données (qui devront être précisées dans un arrêté royal) à la Centrale.

La loi prévoit également un devoir d'information à l'égard des personnes physiques dont les données figureront dans la Centrale.

Qui a accès aux données enregistrées dans la Centrale ?

La Banque nationale ne peut communiquer ces données que :

- aux institutions tenues à déclaration, soit préalablement à la conclusion d'un contrat dans le cadre d'une évaluation des risques concernant un bénéficiaire potentiel, soit dans le cadre de la gestion d'un contrat
- à la Commission de la protection de la vie privée
- aux centrales de crédit étrangères
- au cours d'un témoignage en justice en matière pénale

La Centrale ne peut être consultée à des fins de prospection commerciale et les personnes ayant obtenu des données de la Centrale doivent garantir le caractère confidentiel de ces données et leur usage aux seules fins prévues par la loi. Ces don-

nées ne peuvent être rendues publiques.

Par conséquent, il ne ressort pas directement de cette loi que le fisc aurait accès aux données répertoriées dans cette centrale. Toutefois, en vertu de l'article 327 du Code des impôts sur les revenus le fisc peut obtenir des données en vue d'assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'Etat. En effet, la Banque Nationale est un établissement public au sens de cette disposition et est par conséquent tenue de fournir les renseignements requis. Un fonctionnaire des contributions directes peut donc demander, même préalablement à la cotisation, des informations se trouvant dans la Centrale des crédits aux entreprises et qui lui paraissent

indispensables pour établir les éléments devant servir de base au calcul des revenus ou les revenus mêmes des intéressés.

La nouvelle législation sur la Centrale des Crédits aux Entreprises est entrée en vigueur le 1er mai 2012. Cependant, pour qu'elle puisse être effectivement applicable des dispositions d'exécution doivent encore être prises (notamment pour savoir quelles données devront être communiquées, etc.). Un fichage de plus ...

Lida ACHTARI



“

Un fonctionnaire des contributions directes peut donc demander, même préalablement à la cotisation, des informations se trouvant dans la Centrale des crédits aux entreprises et qui lui paraissent indispensables pour établir les éléments devant servir de base au calcul des revenus ou les revenus mêmes des intéressés.

”

Les nouvelles statistiques européennes en matière de fiscalité

Ce 21 mai 2012, la Commission européenne a publié un nouveau rapport contenant une analyse statistique et économique détaillée des systèmes d'imposition des Etats Membres de l'Union européenne (ainsi que de l'Islande et de la Norvège, membres de l'Espace économique européen).

Les principales conclusions concernant la Belgique et les pays limitrophes sont les suivantes.

En Belgique, le taux maximal d'imposition sur les revenus des personnes physiques est en 2012 de 53,7 %. Il s'agit du troisième taux le plus élevé parmi les pays visés. Nos voisins luxembourgeois, français et allemands appliquent respectivement un taux de 42,1 %, 46,8 % et 47,5 %.

En 2012, le taux belge d'imposition légal des sociétés est également le troisième taux le plus élevé, avec un taux de 34 %. Le Luxembourg, la France et l'Allemagne appliquent respectivement un taux de 28,8 %, 36,1 % (il s'agit du taux le plus élevé des Etats concernés) et 29,8 %.

En Belgique, la charge fiscale (correspondant au montant total

des impôts et cotisations sociales effectives obligatoires en pourcentage du P.I.B.) était en 2010 la troisième la plus élevée de l'Union avec 43,9 %, alors qu'elle était de 37,1 % au Luxembourg, 42,5 % en France et 38,1 % en Allemagne. La moyenne européenne était quant à elle de 35,6 %.

En 2010, le taux moyen d'imposition implicite sur le travail était une nouvelle fois le troisième taux le plus élevé en Belgique, avec un taux de 42,5 %. Le Luxembourg, la France et l'Allemagne appliquaient respectivement un taux de 32 %, 41 % et 37,4 %.

Le taux moyen implicite sur la consommation était en Belgique de 21,4 % en 2010, alors qu'il était de 27,3 % au Luxembourg, 19,3 % en France et 19,8 % en Allemagne.

Enfin, le taux moyen d'imposition implicite sur le capital était en 2010 de 29,5 % en Belgique, 37,2 % en France et 20,7 % en Allemagne. Les données relatives au Luxembourg n'étaient en revanche pas disponibles.

En 2010, les recettes fiscales sur le patrimoine étaient les troisièmes recettes les plus élevées en Belgique, avec un taux de 3,1 % du P.I.B., contre 1,1 % au Luxembourg, 3,4 % en France et 0,8 % en Allemagne.

En ce qui concerne les impôts sur le patrimoine dont question ci-dessus, l'étude distingue les

taxes récurrentes sur les biens immobiliers et les taxes sur les transactions.

A cet égard, les recettes fiscales provenant des taxes récurrentes sur les biens, en proportion du P.I.B., étaient de 1,3 % en Belgique, contre 0,1 % au Luxembourg, 2,3 % en France et 0,5 % en Allemagne.

Comme le confirme volontiers le rapport de la Commission, la Belgique reste malheureusement l'un des pays de l'Union qui possèdent les niveaux de taxation les plus élevés et reste très peu compétitive, tant sur le plan international que sur le plan européen. Le contribuable belge n'est décidément pas sauvé...

Quant aux recettes fiscales provenant des taxes sur les transactions en proportion du P.I.B., elles étaient en Belgique les plus élevées entre toutes, avec un taux de 1,8 %, contre 1,0 % au Luxembourg, 1,1 % en France et 0,4 % en Allemagne.

Comme le confirme volontiers le rapport de la Commission, la Belgique reste malheureusement l'un des pays de l'Union qui possèdent les niveaux de taxation les

plus élevés et reste très peu compétitive, tant sur le plan international que sur le plan européen. Le contribuable belge n'est décidément pas sauvé...

Nicolas THEMELIN



Le droit de garder le silence face au fisc

Un important arrêt a été rendu le 5 avril 2012 par la Cour européenne des droits de l'homme (affaire *Chambaz c. Suisse*, requête n° 11663/04).

Cette affaire concerne un résident suisse, M. Yves Chambaz qui n'aurait, selon le fisc suisse, pas déclaré l'ensemble de ses revenus, car l'évolution de sa fortune était disproportionnée par rapport aux revenus déclarés. L'administration fiscale lui imposa dès lors un supplément d'impôts conséquent. M. Chambaz décida de former des réclamations contre la décision du fisc. Lors de l'instruction des réclamations, le fisc demanda à M. Chambaz de produire des documents mais celui-ci refusa de les fournir. Les réclamations furent rejetées et une amende administrative fut prononcée pour le refus de M. Chambaz de produire les pièces justificatives qui lui étaient réclamées.

Le contribuable a alors saisi le tribunal administratif d'un recours contre les décisions administratives.

Alors que la procédure devant le tribunal administratif était pendante, une enquête pour « soustraction d'impôt » fut lancée et

l'administration demanda au tribunal de suspendre la procédure dans l'attente du résultat de cette enquête. L'avocat de M. Chambaz demanda à pouvoir consulter le dossier de la procédure d'enquête mais sa demande fut rejetée.

La procédure devant le tribunal administratif reprit finalement avant les résultats finaux de l'enquête en raison du risque de prescription et les recours du requérant furent rejetés.

M. Chambaz attaqua ce jugement devant le Tribunal fédéral en invoquant notamment la violation de son droit à un procès équitable, en raison du fait que les amendes prononcées violaient son droit à ne pas s'auto-incriminer et en raison du fait qu'il n'avait pas pu avoir accès à son dossier, ce qui violait son droit à l'égalité des armes. Toutefois, le Tribunal fédéral rejeta également son recours.

La Cour européenne des droits de l'homme fut finalement saisie par M. Chambaz des mêmes griefs. La Cour décida, par son arrêt du 5 avril 2012, qu'il y avait eu violation du droit à un procès équitable (art. 6, §1^{er} CEDH).

La Cour rappelle que le droit de garder le silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes

“

On peut en conclure que le droit au procès équitable doit être garanti dans les affaires fiscales dès qu'il existe un risque de sanction significative, pénale ou même administrative : le contribuable poursuivi a le droit de ne pas être obligé de s'auto-incriminer et doit pouvoir consulter l'ensemble des éléments figurant dans son dossier détenu par l'administration.

Cet arrêt devrait avoir d'importantes implications pratiques. En effet, à partir du moment où le fisc communique au contribuable les indices de fraude et se prévaut des délais prévus en cas de fraude fiscale, le contribuable qui refusera de collaborer avec le fisc ne pourrait se voir sanctionner pour ce motif.

”

internationales généralement reconnues qui sont au cœur de la notion de procès équitable. Or, les amendes infligées à M. Chambaz constituent une pression des autorités sur lui pour lui faire soumettre des documents sur son revenu et sa fortune en vue de son imposition. Les décisions des juridictions internes, confirmant les amendes alors qu'une enquête concernant des faits connexes reprochés au contribuable était pendante, ont eu pour effet d'obliger M. Chambaz à contribuer à sa propre incrimination.

La Cour décide par conséquent que le droit de ne pas être contraint à s'auto-incriminer, tel que garanti par l'article 6, §1, a été violé.

Ensuite, la Cour se penche sur la violation alléguée du principe de l'égalité des armes en raison du fait que M. Chambaz n'a pas été en mesure d'avoir accès à son dossier.

A cet égard, la Cour rappelle que les seules restrictions admissibles au droit d'accès à l'ensemble des preuves disponibles entre les mains de l'accusation doivent se justifier par la protection d'intérêts nationaux vitaux ou la sauvegarde des droits fondamentaux d'autrui. La Cour relève que ces justifications n'étaient pas présentes en l'espèce.

Par conséquent, le droit à l'égalité des armes, tel que garanti par l'article 6, §1, a également été violé.

On peut donc en conclure que le droit au procès équitable doit être garanti dans les affaires fiscales dès qu'il existe un risque de sanction significative, pénale ou même administrative : le contribuable poursuivi a le droit de ne pas être obligé de s'auto-incriminer et doit pouvoir consulter l'ensemble des éléments figurant dans son dossier détenu par l'administration.

Cet arrêt devrait avoir d'importantes implications pratiques. En effet, à partir du moment où le fisc communique au contribuable les indices de fraude et se prévaut des délais prévus en cas de fraude fiscale, le contribuable qui refusera de collaborer avec le fisc ne pourrait se voir sanctionner pour ce motif.

Le contribuable pourra ainsi utilement invoquer son droit au silence chaque fois qu'il est conscient qu'il risque des sanctions.

Lida ACHTARI



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 ACHTARI
Marie BENTLEY
Jonathan CHAZKAL
Mélanie DAUBE
Tristan KRSTIC
Sylvie LEYDER
Séverine SEGIER
Nicolas THEMELIN

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

septembre 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 plait
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be