



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 84 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - septembre 2013 - info@idefisc.be

### Editorial

## La mauvaise saga des 309 %

Le gouvernement et l'administration fiscale nous font vivre, depuis des années, une interminable saga à propos de la cotisation spéciale sur les « *commissions secrètes* ».

Cette taxe, perçue au taux modique de 309 %, était conçue à l'origine pour imposer, et sanctionner, les « *paiements en noir* » consentis par une société à des salariés ou d'autres personnes travaillant pour elle.

Le taux était fixé pour correspondre au maximum qui serait dû, dans le pire des cas, à titre d'impôt et de cotisation de sécurité sociale par le bénéficiaire.

Le champ d'application de la cotisation a toutefois été considérablement étendu, et l'administration a tenté, de proche en proche, de l'appliquer à « *toutes les sommes non justifiées* », c'est-à-dire dans toutes les cas où des fiches n'avaient pas été établies, alors même qu'il n'existait pas de volonté d'éluider l'impôt.

Entre-temps, le taux de 309 % ne correspond plus à ce pourquoi il avait été prévu et est actuellement supérieur au maximum imagina-

ble d'impôt éludé, quelle que soit l'hypothèse dans laquelle se trouve le bénéficiaire.

L'administration s'est toutefois heurtée au caractère foncièrement raisonnable de la plupart de ses propres fonctionnaires, qui ont toujours, dans leur immense majorité, répugné à appliquer une taxe aussi abusive et s'accordaient en général avec les contribuables pour rejeter simplement la déduction de la dépense, avec une taxation au taux de l'impôt des sociétés.

Le caractère foncièrement injuste de la situation, et sans doute la perspective de voir les tribunaux considérer cette cotisation comme une « *peine* » et s'autoriser à en moduler le montant, ont amené le législateur à atténuer les conséquences d'une telle imposition.

Il est dorénavant prévu que la cotisation sur commissions secrètes ne pourra plus s'appliquer lorsque le bénéficiaire aura effectivement été taxé.

C'est évidemment le bon sens même, et on se demande pourquoi il a fallu

des années pour arriver à ce résultat, qui consiste simplement à cesser d'appliquer une sanction énorme, dépassant de loin ce qui est prévu en cas de fraude, alors même que l'Etat n'a subi aucun préjudice !

Mais, comme s'il était impossible d'être raisonnable jusqu'au bout, la nouvelle loi continue, même lorsque le bénéficiaire a été taxé, à refuser la déduction, à titre de frais professionnels, des sommes attribuées par la société.

Il a fallu une circulaire, qui n'est donc pas conforme au le texte de la loi, pour recommander néanmoins d'éviter une double taxation, et ce après avoir voté une loi qui implique précisément cette double taxation.

Ne pourrait-on se résoudre à la solution radicale, qui consiste à supprimer cette cotisation qui n'a aucun sens, et à appliquer, dans les cas de fraude avérée, les sanctions qui sont déjà prévues par la loi, soit une amende pouvait aller jusqu'à 200 % ?



Thierry AFsCHRIFT

**L'Association Afschrift est à nouveau consacrée  
"Best Belgian Tax Law Firm" pour l'année 2013 aux Belgian Legal Awards**

## Les coups de griffe de l'ours

### Qui méprise qui ?

Des textes de nature exclusivement fiscale, et de grande importance, ont été votés en grande hâte en juillet dernier, juste avant la clôture de la session parlementaire.

Il s'agit notamment de l'obligation de déclarer des structures étrangères, et de la soi-disant « *fairness tax* » imposée aux sociétés.

Le projet, pourtant d'origine gouvernementale, a été déposé par 6 députés de la majorité, sous forme de proposition de loi.

Comme la session allait s'achever, le texte purement fiscal a été « *débatu* », c'est-à-dire approuvé majorité contre opposition sans aucun débat sérieux, en Commission des ... affaires sociales.

Rien de tel évidemment pour un gouvernement que de faire discuter un projet par des parlementaires qui y connaissent encore moins que ceux de la Commission des finances, censés être « *spécialisés dans la matière* ».

C'est un bel exemple de mépris, de la part du gouvernement, envers le Parlement, dont on veille scrupuleusement à ce qu'il ne joue qu'un simple rôle d'enregistrement des décisions des partis de la majorité.

Mais le plus souverain mépris n'est-il pas celui des parlementaires eux-mêmes envers leur institution ? Les députés qui ont accepté ce subterfuge, ont-ils encore vraiment le moindre respect pour le Parlement et pour leurs électeurs, lorsqu'ils acceptent de réduire leur rôle à celui de simple presse-bouton ?

L'ours mal léché

## Sommaire

La mauvaise saga des 309 %	1
Entraide administrative internationale : la Suisse assouplit encore ses critères !	4
Cotisation supplémentaire de 4% sur les revenus mobiliers et case 1440 / 2440 de la déclaration fiscale 2013 : l' « erreur » est permise, si elle ne s'accompagne pas d'une « intention malveillante » !	6
Le droit au silence	9
Le législateur fixe à 1.000 euros l'accès à la procédure de réorganisation judiciaire	10
Déclaration des structures patrimoniales privées : nouvelle obligation de déclaration à partir de l'exercice d'imposition 2014 !	11
Les travailleurs résidents et frontaliers disposent des mêmes avantages, et leurs enfants aussi !	14
Le calcul controversé de la déduction des intérêts notionnels	15
« DLUter » : l'arrêté royal adoptant les nouveaux formulaires de déclaration-régularisation est publié mais n'apporte pas toutes les précisions attendues !	17
Le 1er janvier 2014 : échange d'informations entre la Belgique et le Luxembourg'	19
Lutte contre l' « exil fiscal » : la France ruse et sort gagnante de son bras de fer avec la Suisse ! Son exemple sera-t-il suivi par d'autres ?	20
Acquisitions scindées : (encore) du nouveau	22
Le droit de condamnation jugé anticonstitutionnel	25
Le droit sur les emphytéoses et superficies passe de 0,20 à 2,00 %	27

## Entraide administrative internationale : la Suisse assouplit encore ses critères !

Le Conseil fédéral suisse a ouvert, le 14 août 2013, une consultation accélérée sur un projet de révision partielle de la loi fédérale sur l'assistance administrative en matière fiscale.

La révision envisagée répond à un triple objectif : retarder, dans certains cas, l'information des personnes faisant l'objet d'une demande d'assistance, organiser les demandes groupées et assouplir le traitement des requêtes fondées sur des données volées.

La Suisse a estimé avoir intérêt à résoudre rapidement la question de l'information a posteriori des personnes habilitées à recourir dans le cadre d'une demande d'assistance administrative: de nombreuses demandes d'assistance émanant d'Etats tiers seraient bloquées en raison du secret sollicité par l'Etat requérant, qui ne pourrait être assuré en raison de l'absence d'une réglementation relative aux exceptions à la notification, ou parce qu'elles reposeraient indirectement sur des données acquises illégalement.

Craignant que ce blocage ne conduise à une publicité dommage-

able pour l'image de la Suisse et n'induisse un risque des sanctions prises à son encontre (telle une inscription sur une liste noire), la Suisse a souhaité modifier rapidement sa loi relative à l'assistance administrative.

La Suisse justifie ces modifications fondamentales à sa loi organisant l'entraide administrative, à peine entrée en vigueur depuis le 1er février 2013, en avançant une mise en conformité aux standards internationaux de l'OCDE et aux recommandations du Forum mondial. La Suisse rappelle à cet égard qu'à l'issue de leur réunion des 19 et 20 juillet 2013, les ministres des finances du G20 et les gouverneurs des banques centrales ont pressé toutes les juridictions, en particulier les 14 juridictions dont les bases légales ne satisfieraient pas suffisamment à la norme, de lancer sans délai la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial).

Pour satisfaire à la norme internationale, la Suisse a jugé utile de prévoir une procédure d'information a posteriori des personnes habilitées à recourir :

Les personnes habilitées à recourir d'une demande d'assistance seront informées seulement après que les informations auront été transmises: soit lorsque

l'autorité requérante estime que la demande est très urgente (par exemple, « parce que le délai de prescription touche à sa fin »), soit encore, lorsqu'une information préalable peut compromettre l'aboutissement de l'enquête de l'autorité requérante (parce que l'instruction confidentielle n'est pas encore terminée).

Un recours élevé contre la décision ne peut porter que sur la constatation de son illicéité. Si l'illicéité est établie, le recourant peut, à certaines conditions, introduire une action en responsabilité de l'Etat. Par contre, la transmission des renseignements ne peut pas être annulée. Au demeurant, la personne concernée peut faire valoir ses droits au cours de la procédure qui se déroule dans l'Etat requérant.

L'actuelle loi suisse sur l'assistance administrative fiscale permet ensuite le traitement des demandes groupées. Le projet vise à en améliorer l'efficacité. De telles demandes groupées sont des requêtes d'assistance demandant des renseignements sur plusieurs personnes identifiables sur la base d'informations précises.

La Suisse n'a pas estimé nécessaire de définir exhaustivement le contenu d'une demande groupée ni les exigences auxquelles elle doit satisfaire, mais uniquement de se référer à la « norme internationale », soit la nouvelle

version du commentaire OCDE relative à l'article 26 MC OCDE publiée le 18 juillet 2012, qui expose les considérations suivantes sur les demandes groupées.

Lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant

fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe.

Il ressort des commentaires OCDE sur la matière qu'en principe, une contribution active d'un tiers sera nécessaire pour qu'un contribuable du groupe ne soit pas en règle avec la loi.

La Suisse a toutefois fait part de son interprétation de ce commentaire lors d'une séance du Groupe de travail du Comité des affaires fiscales de l'OCDE: un comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers (*third party*) ne doit pas être exigé si d'autres critères permettent d'établir que la requête ne constitue pas une pêche aux renseignements... A contrario, un comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers doit toujours être présumé si une pêche aux renseignements ne peut pas être exclue d'une autre manière.

C'est cette pratique suisse que le projet tend à fixer.

Enfin, la révision vise à résoudre la problématique liée aux demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées.

La Suisse ne fait pas droit, actuellement, à une demande d'assistance administrative qui viole le « principe de la bonne foi », notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

La Suisse révèle que cette pratique a conduit à des problèmes dans les procédures d'assistance administrative fondées sur des données acquises illégalement que l'État requérant a obtenues passivement. La Suisse cite le cas de demandes rejetées qui auraient conduit à l'« énervement » d'États comme l'Inde, l'Espagne ou encore les Pays-Bas....

La Suisse précise encore que la pratique actuelle ne satisfait pas des pays importants de l'UE et du G20 et risque de devenir « une affaire politique de grande ampleur » qui « pourrait conduire à des polémiques sur un plan bilatéral et dans le cadre du Forum mondial ».

La Suisse propose dès lors d'adapter sa législation, en ce sens qu'il ne sera pas entré en matière sur une demande d'assistance uniquement lorsque l'État requérant fonde sa demande sur des informations qu'il

*“ On rappellera que la convention préventive de double imposition belgo-helvétique n'a pas encore été adaptée afin de se conformer à la version actuelle de l'article 26 MC OCDE. En l'état de la législation en vigueur, la Suisse ne devrait pas accéder à des demandes d'entraide administrative émanant de la Belgique, et formulées sur cette base. Une modification de la convention est nécessaire. Jusqu'à une telle modification, des données protégées par le secret bancaire, par exemple, ne pourront être échangées.*

*Il faut toutefois se rappeler que la révision de cette convention bilatérale est discutée. Le « premier tour » a eu lieu en août 2009, et le second tour, en mai 2013...*

a obtenues activement. Il serait considéré qu'un Etat requérant a obtenu activement des données lorsqu'il a chargé un tiers de les lui procurer. En revanche, il n'y aurait pas obtention active lorsque l'Etat requérant a obtenu les données par exemple par la voie de l'assistance administrative spontanée et, par conséquent, sans y être pour quelque chose, c'est-à-dire passivement.

La modification induira inmanquablement une violation du principe de bonne foi entre Etats.

La modification envisagée ne concernerait que la procédure d'assistance en matière administrative.

Le Gouvernement suisse a ainsi mis ainsi en consultation accélérée un projet de révision de la Loi fédérale sur l'assistance administrative en matière fiscale. Cette consultation durera jusqu'au 18 septembre 2013.

L'on rappellera que la convention préventive de double imposition belgo-helvétique n'a pas encore été adaptée afin de se conformer à la version actuelle de l'article 26 MC OCDE. En l'état de la législation en vigueur, la Suisse ne devrait pas accéder à des demandes d'entraide administrative émanant de la Belgique, et formulées sur cette base. Une modification de la convention est nécessaire. Jusqu'à une telle modification, des données protégées par le

secret bancaire, par exemple, ne pourront être échangées.

Il faut toutefois se rappeler que la révision de cette convention bilatérale est discutée. Le « premier tour » a eu lieu en août 2009, et le second tour, en mai 2013...

Dès que la convention renégociée aura été adoptée, et sera entrée en vigueur, alors la nouvelle loi suisse sur l'assistance administrative s'appliquera aux demandes formulées dans ce contexte, à supposer le projet suisse avalisé.

La convention ne devrait pas être applicable aux exercices d'impositions antérieurs à son entrée en vigueur (pour un exemple similaire, l'on se référera à la nouvelle version de la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le grand-duché de Luxembourg). De ce fait, la loi nouvelle devrait suivre cette voie et n'avoir vocation à s'appliquer qu'à ces mêmes exercices d'imposition ultérieurs à l'entrée en vigueur de la future convention !

L'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il en soit ainsi à l'horizon 2015...



Mélanie DAUBE

## **Cotisation supplémentaire de 4% sur les revenus mobiliers et case 1440 / 2440 de la déclaration fiscale 2013 : l'« erreur » est permise, si elle ne s'accompagne pas d'une « intention malveillante » !**

La case 1440 /2440 de la déclaration fiscale relative à l'année de revenus 2012 a déjà fait couler beaucoup d'encre.

Pour cette année de revenus, une cotisation supplémentaire de 4% est 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 redevables sur la partie qui excède ce seuil d'une cotisation supplémentaire sur revenus mobiliers de 4%.

La cotisation 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 boni 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 EUR - 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 EUR (1.830 EUR après indexation pour les revenus 2012).

La législation en vigueur pour les revenus 2012 prévoit que les redevables du précompte mobilier doivent 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 ne sera fait exception à cette nouvelle règle que lorsque le bé-

néfiataire des revenus aura opté 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'a pas opté 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 communiqué dépassé, pour une période imposable, le seuil précité.

Ces modifications se sont donc accompagnées d'une petite révolution apportée au contenu de la déclaration fiscale du contribuable belge : les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus, pour les revenus de 2012, de mentionner dans leur déclaration fiscale leurs revenus mobiliers, 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 1er 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.

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%.

En conséquence, le contribuable devra reprendre ses revenus mobiliers de 2012 dans sa déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition 2013, mais uniquement s'il a perçu au total plus de 20.020 EUR de revenus mobiliers (par contribuable) pour 2012 et qu'en font partie des revenus soumis au précompte de 21 % (intérêts et dividendes) et qu'il n'a pas demandé de retenir la cotisation supplémentaire de 4 % à la source.

Si en revanche, le contribuable n'a pas perçu plus de 20.020 EUR de revenus mobiliers pour 2012 ou qu'une cotisation supplémentaire de 4 % a systématiquement été retenue sur les revenus mobiliers taxés à 21 % de précompte mobilier, il ne doit pas déclarer les revenus mobiliers dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Si le total des revenus mobiliers perçus dépasse le plafond de 20.020 EUR par contribuable, mais que la cotisation supplémentaire de 4 % - dont le prélèvement à la source a été par hypothèse sollicité - n'a pas été prélevée à la source pour tous les revenus, au besoin, le contribuable devra reprendre dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques tous les revenus mobiliers sur lesquels la cotisation supplémentaire de 4 % n'a pas encore été retenue.

C'est dans ce contexte qu'intervien(nen)t, dans la déclaration fiscale, le(s) code(s) 1440 et/ou 2440, qui portent la mention : «vous n'avez pas bénéficié de revenus autres que ceux mentionnés dans votre déclaration, qui peuvent encore donner lieu à la cotisation supplémentaire 4 %».

Le peu de clarté du texte visé sous le code 1440/ 2440 de la déclaration fiscale, ainsi encore que les termes parfois contradictoires des explications administratives, a conduit certains spécialistes à conseiller de déclarer, par principe, tous les revenus mobiliers perçus en 2012,

“

*Ces modifications se sont accompagnées d'une petite révolution apportée au contenu de la déclaration fiscale du contribuable belge : les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus, pour les revenus de 2012, de mentionner dans leur déclaration fiscale leurs revenus mobiliers, 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%.*

*Le peu de clarté du texte visé sous le code 1440/ 2440 de la déclaration fiscale, ainsi encore que les termes parfois contradictoires des explications administratives, a conduit certains spécialistes à conseiller de déclarer, par principe, tous les revenus mobiliers perçus en 2012, afin de permettre à l'administration fiscale de déterminer le tarif exact d'imposition applicable à ces revenus.*

*Devant la multiplicité des interprétations, de nombreux contribuables ont rencontré de nombreuses difficultés à compléter leur déclaration fiscale. Celle-ci devait être déposée, sauf recours à un comptable, pour le 26 juin ou le 16 juillet 2013 (tax on web).*

”

afin de permettre à l'administration fiscale de déterminer le tarif exact d'imposition applicable à ces revenus.

Devant la multiplicité des interprétations, de nombreux contribuables ont rencontré de nombreuses difficultés à compléter leur déclaration fiscale. Celle-ci devait être déposée, sauf recours à un comptable, pour le 26 juin ou le 16 juillet 2013 (tax on web).

L'administration fiscale vient de clarifier la situation, par avis publié sur son site en date du 8 août 2013, soit après le délai de dépôt de la déclaration fiscale relative aux revenus 2012.

L'administration y confirme que celui ou celle qui n'a recueilli aucun intérêt ni dividende, ou dont les seuls intérêts reçus proviennent d'un carnet d'épargne ordinaire belge et sont inférieurs à 1 830 euros, ou a recueilli exclusivement certains autres revenus mobiliers, ne doit pas cocher les cases en question. Ces autres revenus mobiliers sont « les bonis de liquidation, les revenus des bons Leterme (bons d'Etat qui ont été émis le 4/12/2011) et les intérêts au-delà des 1 830 euros de carnets d'épargne ordinaires belges dont la déclaration est obligatoire et sur lesquels aucun précompte mobilier n'a été retenu ». Cette dernière catégorie vise, par exemple, les revenus mobiliers



d'origine étrangère non soumis au précompte mobilier belge.

En outre, l'administration précise que le contribuable qui a oublié de cocher la case 1440/ 2440 de sa déclaration fiscale, et qui le devait, peut tout simplement en informer son service de contrôle par lettre, par mail ou encore par téléphone. Le contribuable n'encourra aucune sanction, « s'il s'agit d'un oubli ». Tout au plus le contribuable doit-il s'attendre à recevoir une demande d'information de l'administration fiscale, du moins, précise l'avis, « s'il n'existe aucune intention malveillante ».

L'avis du 8 août 2013 apporte enfin, bien que fort tardivement, les clarifications attendues par beaucoup de contribuables !

L'on remarquera, pour terminer, l'utilisation regrettable par l'administration d'un nouveau critère d'appréciation de l'attitude du contribuable : « l'attitude malveillante » ! Les termes sont peu appropriés, le Code des impôts sur le revenu faisant quant à lui référence aux notions bien connues d'« intention frauduleuse » ou de « dessein de nuire », dont le contenu a quant à lui été délimité par la jurisprudence... Il ne faut pas douter que cette notion sera source d'incertitude, et sera soumise à l'appréciation des tribunaux !



Jonathan CHAZKAL

## Le droit au silence en matière fiscale

Le tribunal de première instance de Liège a récemment rendu un jugement intéressant sur le droit au silence en matière fiscale.

Les impositions litigieuses faisaient suite à des renseignements portés à la connaissance de l'administration fiscale selon lesquels les contribuables, auraient été titulaires d'un compte bancaire à l'étranger auprès de la KB-Lux. Par courrier du 21 septembre 1999, l'administration fiscale leur a adressé une notification préalable d'indices de fraude fiscale. En outre, par courrier du 23 septembre 1999, l'administration leur a également adressé une demande de renseignements supplémentaires. L'administration les a informés qu'en l'absence de réponse à la demande de renseignements une amende serait appliquée.

Suite à l'absence de réponse à la demande de renseignements, une amende a en effet été enrôlée. Celle-ci est contestée par les contribuables.

Le tribunal confirme que les contribuables pouvaient invoquer, en l'espèce, le droit au silence et ne pas participer à leur propre incrimination. Ils n'étaient donc pas tenus de fournir les renseignements demandés destinés à étayer l'existence d'une fraude étant donné qu'ils avaient reçu une notifica-

tion préalable d'indices de fraude. En effet, l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) et l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques impliquant le droit au silence sont applicables aux contestations sur des droits et obligations en matière fiscale au cas où une procédure fiscale aboutit ou peut aboutir à une sanction procédant d'une accusation en matière pénale au sens de ces dispositions.

Il ressort clairement de la jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme que le droit au silence peut être invoqué non seulement dans la procédure pénale formelle, c'est-à-dire devant les juridictions pénales et les autorités de police, mais aussi dans le cadre de la procédure fiscale lorsque celle-ci porte sur des faits susceptibles d'une sanction pénale.

Le jugement du tribunal de Liège fait une application correcte de ces principes, qui résultent à notre avis clairement de la jurisprudence strasbourgeoise précitée.

Dès lors que l'administration avait notifié aux contribuables des indices de fraude fiscale à leur rencontre, ils étaient clairement soupçonnés d'infraction. Cette situation implique nécessairement que l'administration puisse envisager d'établir, non seulement l'impôt, mais également

“

*Le tribunal confirme que les contribuables pouvaient invoquer, en l'espèce, le droit au silence et ne pas participer à leur propre incrimination. Ils n'étaient donc pas tenus de fournir les renseignements demandés destinés à étayer l'existence d'une fraude étant donné qu'ils avaient reçu une notification préalable d'indices de fraude.*

”

des accroissements d'impôts ou des amendes, qui, en vertu du montant prévu dans les barèmes correspondants, sont susceptible d'avoir un caractère pénal.

Le tribunal relève à juste titre que le droit au silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales qui sont au cœur de la notion de procès équitable consacrée par l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En particulier, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose que les autorités cherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou suite à des pressions au mépris de la volonté de l'accusé.

Le tribunal a ainsi décidé que dans ces conditions, l'absence de réponse à la demande de renseignements ne pouvait être sanctionnée

au moyen d'amendes administratives, lesquelles ont un caractère pénal. Dès lors, l'amende enrôlée était illégale et devait être annulée.

Les conclusions dégagées par le jugement du tribunal de Liège ne peuvent être qu'approuvées. En effet, si, après avoir procédé à une notification d'indices de fraude, l'administration pose des questions au contribuable, dans le cadre d'investigations sur les faits sur lesquels ont porté les indices, il nous paraît indiscutable que le contribuable puisse raisonnablement considérer qu'il lui est demandé de contribuer à sa propre incrimination en répondant à ces questions. Le fait de disposer du droit au silence en vertu d'une Convention internationale telle que la Convention européenne des droits de l'homme exonère le contribuable, dans ces circonstances, de l'obligation de répondre aux questions posées par l'administration fiscale ou de fournir des documents. Le non-respect de cette obligation ne peut dès lors pas être sanctionné.



Ellen CASSAER

## Le législateur fixe à 1.000 euros l'accès à la procédure de réorganisation judiciaire

Le Moniteur belge du 22 juillet 2013 a publié une loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises, en ce compris le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Selon l'exposé des motifs de la loi, l'efficacité d'une procédure de réorganisation judiciaire est en principe la mieux assurée par des mesures garantissant, dans toute la mesure du possible, la gratuité de la procédure, conformément à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui garantit l'accès à la justice.

Aux fins « d'éviter que des procédures irréfléchies ou fallacieuses soient entamées », le législateur introduit cependant un nouveau droit de mise au rôle à l'article 269/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, qui entrera en vigueur à une date fixée par le Roi et au plus tard le 31 décembre 2014.

A la lecture de cette disposition, il est perçu, pour chaque inscription d'une demande en ouverture d'une procédure de réorganisation

judiciaire visée aux articles 17 et 59 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises (M.B., 09 février 2009), un droit de 1.000,00 euros.

Ainsi, plutôt que de mettre en place des garde-fous procéduraux à l'introduction de demandes de réorganisation judiciaire jugées légères, voire abusives, le législateur décide de restreindre à nombre d'entreprises en difficulté les bénéfices de la loi relative à la continuité des entreprises dont l'objectif n'est autre que le sauvetage des entreprises confrontées à des difficultés financières temporaires.

Il est pourtant énoncé dans les travaux préparatoires de la loi que « le sauvetage d'une entreprise, en tout ou en partie, peut avoir un effet globalement positif sur l'économie » puisque, dans

le cadre de sa réorganisation, la gestion de l'entreprise fait l'objet de modifications qui lui donnent de meilleures chances de pouvoir participer à la vie économique, alors que, inversement, la disparition d'entreprises peut signifier la perte d'entités précieuses qui ne pourraient être rétablies qu'au prix de lourds investissements.

L'introduction d'un droit de mise au rôle d'un montant conséquent de 1.000,00 euros contrevient malheureusement à cette logique économique évidente, et ce, au détriment non seulement des entreprises en difficulté mais également de leurs créanciers puisque 60 à 70 % des entreprises demanderesse finissent par être, tôt ou tard, déclarées en faillite. L'unique bénéficiaire d'une telle mesure est donc, à court terme, l'Etat belge lui-même.

Toutefois, au vu du nombre important de demandes de réorganisation judiciaire introduites en 2012 (1.537 demandes) et de la constante augmentation de celles-ci au fil des ans, on comprend aisément que c'est la perspective de nouvelles recettes budgétaires qui justifie l'exigence du paiement d'une somme de 1.000,00 euros par les entreprises en difficulté qui ont la volonté pourtant légitime de sauvegarder leurs activités en recourant à la loi relative à la continuité des entreprises.



Nicolas THEMELIN

## Déclaration des structures patrimoniales privées : nouvelle obligation de déclaration à partir de l'exercice d'imposition 2014 !

Le contribuable belge (personne physique) devra dorénavant déclarer, dans sa déclaration fiscale annuelle, « l'existence d'une construction juridique dont le contribuable ou son conjoint ... est soit un fondateur de la construction juridique ou soit une personne qui a connaissance de sa qualité de bénéficiaire ou de bénéficiaire potentiel d'une construction juridique ». Cette nouvelle obligation est contenue à l'article 307, §1er, al. 2 du Code des impôts sur les revenus.

Le formulaire de déclaration fiscale pour les revenus 2013 n'est pas encore connu. L'on croit toutefois pouvoir déduire des termes de la loi nouvelle que contribuable devra répondre « oui » à la question relative à l'existence de constructions juridiques à l'étranger, sans les identifier, ni encore en mentionner le nombre.

La notion de « construction juridique » fait l'objet d'une définition, fort large, introduite dans le Code

*Plutôt que de mettre en place des garde-fous procéduraux à l'introduction de demandes de réorganisation judiciaire jugées légères, voire abusives, le législateur décide de restreindre à nombre d'entreprises en difficulté les bénéfices de la loi relative à la continuité des entreprises dont l'objectif n'est autre que le sauvetage des entreprises confrontées à des difficultés financières temporaires.*

des impôts sur les revenus. Il s'agira de l'une ou l'autre des deux formes suivantes :

soit une « *relation juridique* » par laquelle, suivant diverses conditions, l'administration de biens est confiée à un tiers.

L'on pense ici au trust ou à toute autre relation juridique analogue sans qu'il soit requis que cette relation soit soumise à une législation prévoyant un régime fiscal notablement plus avantageux .

Tout type de trust sera dès lors visé, sans distinction selon la juridiction fiscale dont il relève.

Certains praticiens pensent également pouvoir y inclure les différents types de fondations étrangères. Cette interprétation est douteuse, dans la mesure où ce type de structure bénéficie généralement d'une personnalité

juridique distincte de celle de ses membres et/ou fondateurs.

Le texte nouveau comporte une définition assez complexe de la notion nouvelle de relation juridique, ainsi que celle du « *fondateur* » de celle-ci. Par contre, il ne précise pas ce qu'il faut entendre par « *bénéficiaire* » de la relation juridique, ou encore par « *bénéficiaire potentiel* » de celle-ci, alors que l'obligation de déclaration repose tant sur le fondateur que sur le bénéficiaire, voire sur le bénéficiaire potentiel...

La notion de « fondateur » est en effet définie de manière très large:

- soit la personne physique qui a constitué la construction en dehors de l'exercice de son activité professionnelle;

- soit, lorsque la construction a été constituée par un tiers,

la personne physique qui y a apporté des biens et droits;

- soit les personnes physiques qui ont hérité directement ou indirectement des personnes visées aux tirets précédents, à partir du moment du décès, sauf si ces personnes établissent qu'elles ne pourront elles-mêmes ou leurs héritiers, bénéficiaire à un moment et d'une manière quelconques, d'avantages financiers ou de toute nature octroyés par la construction.

La justification du texte nouveau permet de poser que le législateur entend viser un transfert de patrimoine, dans le sens d'un « abandon » de propriété, sans contrepartie immédiate, effective et équivalente, mais dans le cadre duquel des obligations déterminées peuvent être imposées à l'administrateur.



*Le contribuable belge (personne physique) devra dorénavant déclarer, dans sa déclaration fiscale annuelle, « l'existence d'une construction juridique dont le contribuable ou son conjoint ... est soit un fondateur de la construction juridique ou soit une personne qui a connaissance de sa qualité de bénéficiaire ou de bénéficiaire potentiel d'une construction juridique ». Cette nouvelle obligation est contenue à l'article 307, §1er, al. 2 du Code des impôts sur les revenus.*

*Le texte nouveau est complexe, mais imprécis. Il complète sans aucun doute l'obligation récente de déclaration des contrats d'assurance-vie étrangère, et l'obligation plus ancienne de déclaration des comptes étrangers. L'absence de consultation du Conseil d'Etat, due à l'extrême précipitation avec laquelle le texte a été proposé et ensuite adopté, accroît les possibilités de recours à son encontre.*

soit une entité disposant de la personnalité juridique, sous forme de société, d'association ou d'autre personne morale, qui a la qualité de non-résident (au regard du droit belge), et qui est soumise à un régime notablement plus avantageux sur le plan fiscal.

L'on pense ici notamment à une stiftung, une anstalt, ou encore une société domiciliée – une telle entité ne sera visée que si elle bénéficie d'un régime fiscal « notablement plus avantageux » (ce que l'on nomme communément « paradis fiscal »).

La seconde hypothèse déclenchant obligation de déclaration est donc plus restrictive que la première, qui ne conditionne la déclaration à aucun traitement fiscal de l'entité, ou de ses revenus !

Le texte de loi ne précise toutefois pas s'il faut que l'entité soit effectivement soumise à un régime fiscal notablement plus avantageux sur les revenus qu'elle perçoit concrètement, ou s'il suffit que l'entité soit soumise, pour les revenus qu'elle perçoit généralement, à un impôt identique ou comparable à celui qui serait dû en Belgique.

Les entités non-résidentes visées feront l'objet d'une liste, fixée par un arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, et faisant l'objet d'une mise à jour.

Aucune liste n'est encore publiée, mais les travaux préparatoires de

la mesure nouvelle précisent que l'on peut procéder par référence à « *une liste comparable reprise à l'annexe 1 de la Proposition de Directive du Conseil modifiant la Directive 2003/48/CE ... en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts* » (Doc. Parl. Chambre 53-2891/004, p. 5, in fine).

Cette liste reprend, à titre d'exemple, les sociétés des Bahamas, des Bermudes, du Panama, etc.

Les holdings soumises à un régime fiscal « non exorbitants du droit commun » ne sont par contre pas visées. Aucune référence n'est par exemple faite, à ce jour, à la société anonyme luxembourgeoise constituée sous le statut de « soparfi »...ni même à la société de participation financière.

Le contribuable, habitant du Royaume, sera soumis à l'obligation nouvelle de déclaration, s'il détient soit les « droits juridiques » des actions ou parts, en tout ou en partie, soit est bénéficiaire des parts ou des droits économiques des biens et capitaux.

Le texte nouveau est complexe, mais imprécis. Il complète sans aucun doute l'obligation récente de déclaration des contrats d'assurance-vie étrangère, et l'obligation plus ancienne de déclaration des comptes étrangers. L'absence de consultation du Conseil d'Etat, due à l'extrême préci-

pitation avec laquelle le texte a été proposé et ensuite adopté, accroît les possibilités de recours à son encontre.

Il faut rappeler que le texte nouveau n'impose qu'une obligation de « rapportage », mais ne modifie en rien le régime de taxation des relations et entités visées, qui reste déterminé en fonction des termes de l'article 344 § 2 du Code des impôts sur le revenu.

Il est conseillé à chaque contribuable potentiellement visé par la mesure nouvelle de procéder à un « audit » de sa situation particulière, afin de déterminer s'il est, ou non, visé par la nouvelle mesure.



Jonathan CHAZKAL



## Les travailleurs résidents et frontaliers disposent des mêmes avantages, et leurs enfants aussi !

Le droit européen exige des Etats membres de l'Union d'accorder aux travailleurs migrants les mêmes avantages sociaux et fiscaux qu'aux travailleurs nationaux.

Or, le Luxembourg accorde une aide financière pour favoriser la poursuite des études supérieures des étudiants sur son territoire ou sur celui de tout autre Etat. Cette aide est octroyée aux étudiants, luxembourgeois ou ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union européenne, qui résident au Luxembourg au moment où ils vont entreprendre des études supérieures.

Cette législation, dont l'objectif est d'augmenter le nombre de diplômés de l'enseignement supérieur au sein de la population luxembourgeoise, exclut toutefois du bénéfice de cette aide les enfants des travailleurs frontaliers, qui résident dans un pays limitrophe du Luxembourg, mais dont les parents ou l'un d'eux travaillent au Luxembourg.

Plusieurs de ces enfants ont contesté la légalité de leur exclusion

du cercle des bénéficiaires de l'aide. Par un arrêt du 20 juin 2013, rendu dans l'affaire C-20/12, la Cour européenne de justice a eu à déterminer la compatibilité de la réglementation luxembourgeoise avec le principe de la libre circulation des travailleurs.

A cette occasion, la Cour rappelle qu'une aide accordée pour financer les études universitaires d'un enfant à charge d'un travailleur migrant constitue pour ce dernier un avantage social qui doit lui être octroyé dans les mêmes conditions qu'aux travailleurs nationaux. Un traitement égalitaire doit être réservé non seulement aux tra-

“

*La condition de résidence requise par la réglementation luxembourgeoise constitue selon la Cour une discrimination indirecte fondée sur la nationalité dans la mesure où elle risque de jouer principalement au détriment des ressortissants des autres Etats membres, les non-résidents étant le plus souvent des non-nationaux. Dans ce contexte, la Cour souligne qu'une telle discrimination ne peut pas être justifiée pas des considérations d'ordre budgétaire.*

”

vailleurs migrants résidant dans un Etat membre d'accueil mais également aux travailleurs frontaliers qui, tout en y exerçant leur activité professionnelle, résident dans un autre Etat membre.

La condition de résidence requise par la réglementation luxembourgeoise constitue selon la Cour une discrimination indirecte fondée sur la nationalité dans la mesure où elle risque de jouer principalement au détriment des ressortissants des autres Etats membres, les non-résidents étant le plus souvent des non-nationaux. Dans ce contexte, la Cour souligne qu'une telle discrimination ne peut pas être justifiée pas des considérations d'ordre budgétaire.

La Cour relève néanmoins que la condition de résidence est propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi par le Luxembourg visant à promouvoir la poursuite d'études supérieures et à augmenter significativement la proportion des titulaires d'un diplôme de l'enseignement supérieur résidant dans ce pays.

Cependant, la Cour juge que le régime d'aide financière en question présente un caractère trop exclusif, dans la mesure où la réglementation luxembourgeoise privilégie un élément, la condition de résidence préalable de l'étudiant sur le territoire luxembourgeois, qui n'est pas nécessairement le seul représentatif



du degré réel de rattachement de l'intéressé au Luxembourg.

Ainsi, un étudiant non-résident peut également avoir un rattachement suffisant au Grand-Duché permettant de conclure à l'existence d'une probabilité raisonnable de le voir revenir s'y installer et se mettre à la disposition du marché du travail luxembourgeois. Tel est le cas lorsque cet étudiant réside seul ou avec ses parents dans un Etat membre frontalier du Luxembourg et que ses parents travaillent au Luxembourg et y vivent à proximité.

A cet égard, la Cour précise qu'il existe des mesures moins restrictives permettant d'atteindre l'objectif poursuivi par le législateur luxembourgeois, par exemple en subordonnant l'octroi de l'aide financière à la condition que le travailleur frontalier parent de l'étudiant ait travaillé au Luxembourg pendant une période minimale déterminée.

Dans ces circonstances, la Cour est d'avis que la réglementation luxembourgeoise contestée va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi par le législateur. Cette réglementation est donc contraire au principe de la libre circulation des travailleurs.



Nicolas THEMELIN

## Le calcul controversé de la déduction des intérêts notionnels

Le 4 juillet 2013, la Cour de justice européenne a rendu un arrêt très attendu suite à une question préjudicielle posée dans le cadre d'un litige opposant l'administration fiscale belge à la société de droit belge ARGENTA concernant le système de la déduction du capital à risque, communément repris sous le vocable des « intérêts notionnels ».

La société ARGENTA, ayant une succursale au Pays-Bas, contestait les dispositions du code des impôts sur les revenus en ce qu'elles empêchaient la prise en compte des actifs de sa succursale dans le calcul de la déduction des intérêts notionnels.

La question préjudicielle posée à la Cour visait à déterminer si l'article 49 du traité de l'Union européenne (TFUE) relatif à la liberté d'établissement était compatible avec les dispositions légales belges du code des impôts sur les revenus en ce qu'elles prévoient que le calcul du montant à déduire tient compte des actifs d'un établissement stable s'il est situé en Belgique mais pas s'il se trouve dans un autre pays de l'UE.

En réalité dans cette affaire, c'est l'article 205 ter §2 CIR qui est

visé, lequel prévoit que sont exclus du calcul de cette déduction, les actifs d'un établissement à l'étranger dont les revenus sont exonérés en vertu de conventions préventives de la double imposition.

Par son arrêt du 4 juillet 2013, la Cour de justice européenne a conclu que l'article 49 TFUE s'opposait à cette réglementation nationale.

A cette nouvelle, la presse belge s'est demandé si cet arrêt n'était pas le signe de la disparition annoncée d'un système de plus en plus controversé. Par ailleurs, des sociétés belges au profil identique à celui de la société ARGENTA se sont peut-être interrogées sur l'opportunité de contester leurs impôts ou d'exiger des déductions d'intérêts notionnels plus importantes en tenant compte des actifs de leurs succursales étrangères ?

Quoi qu'il en soit, et en examinant de plus près les dernières modifications du régime légal qui s'appliquera à partir de l'exercice 2013, on ne peut s'empêcher de penser que l'Etat belge semble avoir pris les devants pour empêcher à l'avenir les recours intempestifs et les critiques de l'autorité européenne.

En effet, le principal argument de l'Etat belge devant la Cour de justice consistait à affirmer que le régime de déduction pour ca-

pital à risque est parfaitement « symétrique » puisqu'il y a « un lien direct, personnel et matériel entre l'avantage fiscal, calculé par rapports à des actifs, et l'imposition des bénéfices générés par ces actifs ». Dans cette hypothèse, l'avantage fiscal en cause consiste en la possibilité de prendre en compte, pour le calcul de la déduction des intérêts notionnels, les actifs attribués à un établissement stable tandis que la contrepartie de cet avantage est un impôt qui frappe les bénéfices dudit établissement. Sur la base de ce raisonnement, l'administration fiscale belge considère que les sociétés de droit belge disposant d'établissements stables dont les bénéfices sont exonérés d'impôts en Belgique – du fait de leur situation dans un pays avec lequel une convention fiscale a été conclue – ne peuvent pas bénéficier de l'avantage fiscal en question.

Or la Cour de justice a eu raison de souligner que la réglementation belge « requiert uniquement que les revenus éventuellement réalisés par ledit établissement stable soient imposables en Belgique, mais ne conditionne pas l'octroi de l'avantage en question à leur réalisation effective, ni à leur imposition effective ».

Effectivement, et comme le démontre la Cour, l'article 205quinquies du CIR prévoit qu'en cas d'absence de bénéfices d'une période imposable pour laquelle la déduction pour capital à risque

peut être déduite, l'exonération non accordée pour cette période imposable peut être reportée successivement sur les bénéfices des sept années suivantes.

Cette disposition autorisant l'avantage fiscal d'une déduction, même en l'absence de bénéfices imposables en contrepartie, mettait à mal le raisonnement de l'Etat belge fondé sur un lien « direct matériel et personnel entre l'avantage fiscal, calculé par rapports à des actifs, et l'imposition des bénéfices générés par ces actifs ».

Effectivement, si la loi elle-même démontre l'absence d'un lien direct entre l'avantage fiscal de la déduction et l'imposition des bénéfices, comment l'Etat belge pouvait-il expliquer le refus de cet avantage à certaines sociétés dont les établissements à l'étranger ne généraient pas non plus de revenus taxables ? Compte tenu de la formulation de l'article 205 ter CIR, la pratique fiscale belge, considérée comme portant atteinte au principe de la liberté d'établissement, perdait alors toute justification.

En réalité, cette démonstration, reprise par la Cour de justice, a été développée par l'avocat général MENGOLZI dans ses conclusions du 19 septembre 2012.

Et comment ne pas penser que le Gouvernement belge semble avoir été assez convaincu que

“

*Le 4 juillet 2013, la Cour de justice européenne a rendu un arrêt très attendu suite à une question préjudicielle posée dans le cadre d'un litige opposant l'administration fiscale belge à la société de droit belge ARGENTA concernant le système de la déduction du capital à risque, communément repris sous le vocable des « intérêts notionnels ».*

*Les sociétés concernées seraient donc avisées de vérifier si leur situation leur permet de se prévaloir du raisonnement suivi par la société ARGENTA et d'envisager un calcul plus avantageux de la déduction de leurs intérêts notionnels.*

”

pour prendre les mesures utiles ? Car effectivement, trois mois plus tard, en décembre 2012, dans le cadre de l'introduction d'un ensemble de mesures fiscales apparaissant comme d'ordre strictement budgétaire dans un contexte de crise économique et financière, l'article 205ter CIR est abrogé.

Le nouveau régime, applicable dès l'exercice 2013, évite donc à l'administration fiscale belge des obstacles théoriques à sa pratique, à tout le moins pour le futur...

Cette affirmation mérite toutefois d'être nuancée, d'abord, bien évidemment parce d'autres arguments – que l'on ne peut examiner ici – ont été développés par la Cour de justice quant à l'incompatibilité de la réglementation belge avec le droit de l'Union européenne, et ensuite parce que le régime transitoire pourrait laisser place, au cas par cas, à des débats du même ordre que celui que l'on vient d'évoquer.

Les sociétés concernées seraient donc avisées de vérifier si leur situation leur permet de se prévaloir du raisonnement suivi par la société ARGENTA et d'envisager un calcul plus avantageux de la déduction de leurs intérêts notionnels.



Chloé HARMEL

## « DLUter » : l'arrêté royal adoptant les nouveaux formulaires de déclaration-régularisation est publié mais n'apporte pas toutes les précisions attendues !

Depuis le 15 juillet 2013, la procédure de « régularisation fiscale » est modifiée.

Le champ d'application de la loi est élargi : la procédure est désormais ouverte non seulement aux personnes physiques résidentes belges et résidentes étrangères (qui souhaiteraient de ce fait régulariser leur situation au regard du fisc belge), mais également aux personnes morales (sociétés commerciales, sociétés de droit commun, ASBL, associations sans personnalité juridique ou encore fondations.

Les infractions visées par la législation nouvelle sont également plus larges. La loi nouvelle prévoit des tarifs distincts selon qu'il y a déclaration d'une fraude fiscale simple non prescrite, d'une fraude fiscale grave et organisée non prescrite ou encore d'une fraude fiscale, simple ou grave et organisée, prescrite.

Dans le premier cas (fraude fiscale simple non prescrite), le déclarant

sera redevable de l'impôt élué (centimes additionnels ou contribution complémentaire de crise compris) augmenté de 15%. L'on vise ici les sommes, valeurs, capitaux ou revenus qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration fiscale, ou de succession. Ce tarif vise tant l'impôt des personnes physiques que les droits de succession, ou encore la TVA. La loi nouvelle précise encore que si la TVA éluée est régularisée avec l'impôt élué sur des revenus professionnels, l'amende de 15% ne sera due qu'une seule fois, sur ces deux impôts.

Dans le second cas (fraude fiscale grave et organisée non prescrite), le déclarant sera redevable de l'impôt élué (centimes additionnels ou contribution complémentaire de crise compris) augmenté de 20%. La nature de l'impôt élué importe peu, à nouveau. L'on vise ici les capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée, d'un abus de confiance, d'un abus de biens sociaux, d'une escroquerie, d'un faux en écriture.

En droit belge, la fraude fiscale grave et organisée peut se définir comme étant « celle qui consiste en un évitement ou un remboursement illicite d'impôts, réalisé à l'appui d'un faux en écriture, commis en exécution d'un montage initié à cette fin, comportant une succession de transactions et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, ainsi que le recours, au plan national ou international, à des mécanismes de simulation ou de dissimu-

lation, notamment des structures sociétaires ou des constructions juridiques » (travaux parlementaires (Doc. parl., Chambre, sess. ord., 2006-2007, n°3058/1, pp. 51 et 52.) et Arrêté Royal du 03.06.2007 (Moniteur belge, 13.06.2007, p. 31896)).

En outre, une liste d'indicateurs a été publiée afin d'aider dans la détection des mécanismes de fraude fiscale grave et organisée dont les professionnels doivent informer la Cellule de Traitement des Informations Financières. Cette liste est contenue dans un Arrêté Royal du 03.06.2007. On y retrouve, entre autres, l'utilisation de sociétés écrans, le recours à des hommes de paille, le recours à des comptes de passage, des opérations financières à dimension internationale, ...

Enfin, dans le troisième cas (fraude fiscale, simple ou grave et organisée, prescrite), le déclarant sera redevable d'un prélèvement fixé à 35% du capital généré par les infractions fiscales. Peu importe alors qu'il s'agisse d'une fraude fiscale simple ou d'une fraude fiscale grave et organisée. Ce tarif est également applicable si les capitaux prescrits ont été logés, via le versement d'une ou plusieurs prime(s) dans un contrat d'assurance-vie.

La loi organise enfin une régularisation de la fraude sociale, au tarif de 15% des revenus professionnels régularisés. Cette régularisation, ouverte aux travailleurs indépendants, vise les cotisations sociales non prescrites liées aux revenus

professionnels non prescrits régularisés.

La régularisation fiscale permettra à son auteur de bénéficier d'une immunité fiscale limitée aux impôts qui ont été régularisés (cette immunité n'a de sens qu'en ce qu'elle concerne les infractions fiscales non prescrites). A côté de cette immunité, il y aura immunité pénale dans le chef de l'auteur de l'infraction, mais cette immunité sera limitée aux infractions liées aux sommes, valeurs, capitaux ou revenus qui ont été régularisés. L'auteur de l'infraction, et uniquement ce dernier, pourra en outre bénéficier d'une immunité, sous certaines conditions, pour les infractions «accessoires » liées à ces infractions (abus de biens sociaux ou faux en écriture, liés à la fraude grave et organisée qui met en place des mécanismes complexes ou des procédés à dimension internationale, soit les infractions commises «

en vue de commettre ou de faciliter » le délit fiscal).

L'on précisera encore que sur le plan civil, la mise en œuvre d'une procédure de régularisation n'affectera pas les droits des tiers (tels les créanciers), ce qui implique qu'une procédure civile reste possible ultérieurement.

La loi détermine et fixe les tarifs applicables à ces différentes hypothèses. Elle ne fixe toutefois aucune modalité de déclaration des montants à régulariser, ni encore de méthode de détermination de ce « capital généré par les infractions fiscales commises ».

L'on constatera également que la loi ne définit par contre pas de régime précis applicable aux « revenus fiscalement prescrits »...

Quelle que soit l'hypothèse de régularisation envisagée, la déclarati-



*Depuis le 15 juillet 2013, la procédure de « régularisation fiscale » est modifiée.*

*Le champ d'application de la loi est élargi : la procédure est désormais ouverte non seulement aux personnes physiques résidentes belges et résidentes étrangères (qui souhaiteraient de ce fait régulariser leur situation au regard du fisc belge), mais également aux personnes morales (sociétés commerciales, sociétés de droit commun, ASBL, associations sans personnalité juridique ou encore fondations.*

*Les infractions visées par la législation nouvelle sont également plus larges. La loi nouvelle prévoit des tarifs distincts selon qu'il y a déclaration d'une fraude fiscale simple non prescrite, d'une fraude fiscale grave et organisée non prescrite ou encore d'une fraude fiscale, simple ou grave et organisée, prescrite.*



on-régularisation devra être accompagnée d'une explication succincte sur le schéma de la fraude, ainsi que de l'ampleur et de l'origine des capitaux régularisés et des revenus, de la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et des comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

Dès que l'attestation-régularisation aura été transmise au déclarant, le Point de Contact régularisation informera la Cellule de Traitement des Informations financières de la régularisation qui a été conclue et lui enverra une copie de l'attestation-régularisation, accompagnée des annexes jointes (à l'exception du schéma de fraude). Il est enfin précisé que la CTIF n'est en charge que de la vérification de ce qu'il n'y a pas eu lieu à commission d'infractions en lien avec la législation préventive du blanchiment de capitaux.

Face aux incertitudes de la loi nouvelle, les praticiens espéraient une clarification par la voie d'un arrêté royal.

L'arrêté royal attendu fut adopté du 11 juillet 2013, et modifie l'arrêté royal du 9 mars 2006 (fixant les modèles de formulaires à utiliser en exécution de l'article 124 de la loi programme du 27 décembre 2005).

L'on y relèvera l'insertion, par rapport au précédent formulaire (utilisé jusqu'au 14 juillet 2013), d'une nouvelle partie à remplir « NATURE ET MONTANT DES SOMMES DECLAREES ».

L'arrêté royal prévoit ensuite différentes déclarations, à signer par le déclarant, en procédant à des distinctions selon ce que déclare le signataire de la déclaration-régularisation.

Le déclarant doit notamment attester que les revenus régularisés ne proviennent pas d'une infraction visée à l'article 505 du Code pénal, sauf lorsque ces revenus ont été acquis exclusivement par des infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, ou aux articles 207/1 et 207bis du Code des droits et taxes divers.

L'on regrettera que cet arrêté royal ne fixe pas de critères précis permettant de déterminer avec précision la méthodologie à respecter afin d'identifier le ou les montants à déclarer par le contribuable, dans sa déclaration-régularisation.

Il reste à ce dernier à s'entourer de praticiens expérimentés, afin d'évaluer avec précision les implications des mentions qu'il entend reprendre dans sa déclaration – régularisation, et des informations qu'il entend fournir en annexe à celle-ci.



Mélanie DAUBE

## Le 1er janvier 2014 : échange d'informations entre la Belgique et le Luxembourg'

Le Moniteur belge vient de publier un accord conclu en 2009 entre la Belgique et le Luxembourg, en vue d'étendre l'échange d'informations entre ces deux pays en matière fiscale.

L'extension de ces informations se situe à deux niveaux.

D'abord, cet accord met fin à la possibilité pour le Luxembourg d'invoquer le secret bancaire pour se refuser à donner des informations de nature fiscale. Lorsque la Belgique en fera la demande, à propos d'une personne déterminée, le Luxembourg devra fournir des informations à la Belgique à propos des données, même bancaires, détenues dans une banque précise. Il en est de même à propos des avoirs détenus dans une compagnie d'assurances ou des informations détenues à titre fiduciaire.

De plus, les accords précédents ne prévoyaient d'échange d'informations qu'en matière d'impôts sur les revenus. Dorénavant, les informations devront être communiquées quel que soit l'impôt concerné. Cela devrait en pratique concerner essentiellement les droits de succession.



“

*Le Moniteur belge vient de publier un accord conclu en 2009 entre la Belgique et le Luxembourg, en vue d'étendre l'échange d'informations entre ces deux pays en matière fiscale.*

*Cet accord met fin à la possibilité pour le Luxembourg d'invoquer le secret bancaire pour se refuser à donner des informations de nature fiscale. Lorsque la Belgique en fera la demande, à propos d'une personne déterminée, le Luxembourg devra fournir des informations à la Belgique à propos des données, même bancaires, détenues dans une banque précise. Il en est de même à propos des avoirs détenus dans une compagnie d'assurances ou des informations détenues à titre fiduciaire.*

”

L'entrée en vigueur de ce nouveau texte est régie comme suit.

En ce qui concerne les précomptes, la Convention s'appliquera uniquement aux revenus attribués à partir du 1er janvier 2014.

Pour les autres impôts sur les revenus, elle s'appliquera aux impôts dus pour toute période imposable commençant à partir du 1er janvier 2014. La Belgique ne pourra donc poser aucune question au Luxembourg concernant des opérations bancaires réali-

sées avant le 31 décembre 2013. Il faut toutefois tenir compte du fait que le fisc belge pourrait avoir connaissance indirectement, de l'existence de comptes bancaires avant le 1er janvier 2014, en posant des questions relatives à des opérations réalisées après cette date. Il pourrait en particulier en tirer la présomption que le compte existait déjà avant le 1er janvier 2014, sans que cela lui fournisse des indications quant aux opérations réalisées avant cette date.

En ce qui concerne les autres impôts, la Convention s'appliquera lorsque « le fait générateur » sera intervenu à partir du 1er janvier 2014. La nouvelle convention n'est donc pas applicable aux droits de succession dus à l'occasion d'un décès survenu avant le 1er janvier 2014.

Cette Convention, qui porte encore sur le système « d'échange d'informations à la demande », est sans rapport avec l'intention, manifestée depuis lors par le Luxembourg, d'accepter un système d'échange *automatique* de certaines informations bancaires à partir du 1er janvier 2015.



Thierry AFSCHRIFT

## **Lutte contre l' « exil fiscal » : la France ruse et sort gagnante de son bras de fer avec la Suisse ! Son exemple sera-t-il suivi par d'autres ?**

La Suisse s'impose, depuis de très nombreuses années, au titre de « terre d'accueil » de très nombreux « exilés fiscaux », français notamment.

Ce pays offre un statut fiscal fort attractif pour tout contribuable qui dispose de moyens élevés.

En effet, les étrangers résidant en Suisse peuvent, sous la condition de ne pas y travailler, bénéficier, dans la plupart des cantons, d'un système spécifique dénommé communément « forfait fiscal ».

En réalité, ces étrangers y sont imposés non sur leurs revenus, mais bien sur leurs dépenses. Le plus souvent, les autorités fiscales cantonales prélèveront au titre d'impôt un montant correspondant à cinq fois la valeur locative de leur résidence principale (en suisse). Pour les contribuables hautement fortunés, il y aura en sus application d'une majoration de 30%.

De par l'application des conventions préventives de la double impo-



sition, particulièrement les critères s'imposant afin de déterminer la résidence fiscale d'un contribuable dont la situation présente des rattachements envers 2 Etats conventionnés, ces contribuables échappent ainsi au poids de la fiscalité de leur Etat d'origine.

Les conventions préventives ne renvoient effectivement au critère de la nationalité qu'à titre subsidiaire : la résidence fiscale (et la soumission au régime fiscal applicable dans l'Etat de cette résidence) se détermine par priorité en ayant égard aux critères du « foyer d'habitation permanent », du « centre des intérêts vitaux » ou encore du « séjour habituel ».

Par l'effet combiné des conventions préventives et de ce statut fiscal privilégié, la Suisse attire de nombreux contribuables vivant le plus souvent de leur fortune, et des revenus qu'elle produit. Jusqu'à présent, il n'était pas fait de distinction, en ce qui concerne les contribuables de nationalité française exilés en Suisse, selon que la « source » de leurs revenus était ou non située en France.

La France vient de rendre le statut du « forfait fiscal » et ses avantages inopérants, dans le chef des français « évadés » en Suisse. Ceci sans passer par la procédure fastidieuse de renégociation de la convention qui la lie à la Suisse.

Certaines conventions préventives conclues par la Suisse, dont celles

“

*La France vient de rendre le statut du « forfait fiscal » et ses avantages inopérants, dans le chef des français « évadés » en Suisse. Ceci sans passer par la procédure fastidieuse de renégociation de la convention qui la lie à la Suisse.*

*La France a osé s'attaquer aux conventions préventives de la double imposition, et elle sort gagnante de ce combat.*

*L'on peut se demander si la Belgique entendra faire de même. Elle est liée à la Suisse par une seule convention bilatérale, en matière d'impôts sur les revenus et la fortune.*

”

liant cet Etat à la France, ou encore à la Belgique, prévoient certaines restrictions en présence de contribuables bénéficiant d'un régime fiscal « privilégié ».

De tels contribuables sont considérés comme exclus du bénéfice de la convention préventive de la double imposition conclue entre leur pays d'origine et la Suisse, et ne peuvent de ce fait se prévaloir des dispositions conventionnelles pour faire échec à une double taxation éventuelle d'un même revenu...

La convention franco-helvétique exclut depuis toujours des règles de non double imposition les Français installés en Suisse sous le régime du « forfait fiscal », mais exerçant une activité en France ou qui y perçoivent des dividendes.

Jusqu'à ce jour, l'administration fiscale française tolérait toutefois cette situation, et accordait le bénéfice de la convention à ces contribuables à condition qu'ils acceptent une majoration de leur forfait fiscal de 30%.

Par une simple circulaire adoptée le 26 décembre, l'administration fiscale française a mis un terme à cette tolérance : depuis le 1er janvier 2013, les français exilés en Suisse où ils bénéficiaient d'un « forfait fiscal » sans être imposables en France (hormis 15% de retenue à la source sur les dividendes de source française), seront désormais imposables en France, sur leurs revenus et patrimoine provenant de France.

La Suisse, prise au dépourvu par cette mesure, reste confiante quant au sort des Français qui se trouvent dans une telle situation. Elle estime, et a fait savoir, que bien que les autorités françaises refusent désormais de reconnaître le bénéfice de la convention préventive, les contribuables concernés devraient s'en remettre aux tribunaux, avec bon espoir d'obtenir gain de cause !

Une telle réaction est loin d'être rassurante pour les contribuables, d'autant plus que la France vient d'obtenir, le 11 juillet 2013, une re-

négociation de la seconde convention la liant à la Suisse, en matière de succession cette fois.

Les résidents fiscaux suisse bénéficient par principe de la législation de droit commun en vigueur en matière de succession, qui impose leur succession, selon les cantons, à un tarif variant de 0 à 6% de la valeur du patrimoine transmis. Ce tarif s'applique également aux héritiers non résidents en Suisse.

A l'avenir, lors du décès d'un Français résident suisse, outre les droits suisses de succession, les héritiers résidant en France devront acquitter la différence entre l'impôt suisse (au taux maximum de 6%) et l'impôt français (susceptible de s'élever à 45%)!

L'accord franco-suisse doit encore être validé par les cantons et le parlement. Il pourrait n'entrer en vigueur qu'en 2015.

La France a osé s'attaquer aux conventions préventives de la double imposition, et elle sort gagnante de ce combat.

L'on peut se demander si la Belgique entendra faire de même. Elle est liée à la Suisse par une seule convention bilatérale, en matière d'impôts sur les revenus et la fortune.

Ici également, le contribuable bénéficiant d'un « forfait fiscal » est exclu du bénéfice de la convention préventive. Ici également, une tolé-

rance administrative permet de revendiquer le bénéfice de la convention, pour le contribuable qui peut prouver que le régime fiscal dont il bénéficie, en Suisse, sur le revenu concerné, est identique, qu'il soit imposé « sur la dépense » ou selon le droit commun...

Une telle modification impliquerait évidemment une modification des critères d'imposition applicables en droit commun, particulièrement les revenus mobiliers.

Le sujet est à suivre... mais il s'agit d'un exemple surprenant de modification « unilatérale » des conventions bilatérales préventives de la double imposition.



Mélanie DAUBE

## Acquisitions scindées : (encore) du nouveau

Nos précédents numéros d'IDEFISC ont suivi les rebondissements du dossier « *acquisitions scindées* ».

Après être plusieurs fois revenu sur sa position, le Ministre des finances donne ce 24 juillet sur son site internet, une autre version encore de la manière dont son administration appliquera à l'avenir (c'est-à-dire à partir du 1er septembre 2013), son interprétation unilatérale des règles civiles et fiscales applicables aux acquisitions scindées usufruit / nue-propiété.

À présent, ces constructions très fréquentes dans la pratique, ne seront pas considérées comme « *abusives* » par l'administration fiscale amenée à contrôler la situation d'un contribuable, à deux conditions.

### Première condition

Il doit pouvoir être prouvé que le bénéficiaire de la donation préalable à l'acquisition de la nue-propiété de l'immeuble (en général, l'enfant, qui reçoit une donation de ses parents) a concrètement pu disposer personnellement des fonds.

Cela revient à dire que, juridiquement, le donataire doit être en mesure de démontrer qu'il en a bien été propriétaire, au moins pendant un certain temps, avant l'acquisition ; il faut donc pouvoir démontrer qu'il s'agit d'une « vraie donation ».

...Ce qui était déjà le cas par le passé et l'a d'ailleurs toujours été ; l'attention attirée sur ce point paraît donc inutile, étant donné qu'il a toujours fallu démontrer, pour que la construction soit valide et non simulée, que l'enfant bénéficiaire de la donation était bien donataire et donc était bien

entré en possession de fonds avant l'acquisition de la nue-propriété. Cela n'a donc rien de neuf. Une acquisition scindée ne pouvait, même par le passé, valablement être accomplie, si, par exemple, les parents versaient directement la somme sur le compte des vendeurs de l'immeuble, pour eux-mêmes ou pour leurs enfants : il a toujours fallu que la somme transite par le patrimoine des enfants.

#### Deuxième condition

Ce qui est nouveau est que l'administration exigera à présent que ladite donation ait fait l'objet d'un enregistrement, pourtant facultatif en vertu de la loi... et donc du paiement des droits de donation correspondants, dont les taux de principe sont, entre enfants, et parents, de 3 % (3,3 % en Région wallonne).

Cette condition est plus que surprenante, alors même que la circulaire de l'administration fiscale relative à la disposition anti-abus, confirmait expressément que les donations manuelles (non enregistrées et soumises à la condition de survie de trois ans pour être fiscalement exonérées) restaient parfaitement valables, de même que les donations manuelles devant un notaire étranger, intervenant fréquemment par le passé dans le cadre de l'acquisition scindée.

Cette condition est donc pour le moins étrange.

Certes, il s'agit d'un moyen de preuve performant, pour démontrer que le bénéficiaire de la donation a bien été mis en possession de la somme donnée, avant qu'il acquière la nue-propriété de l'immeuble.

Il ne s'agit cependant pas du seul mode de preuve admissible, loin s'en faut.

C'est donc avec curiosité et intérêt que nous attendrons les premières décisions de jurisprudence destinées à se prononcer sur cette interprétation administrative.



Séverine SEGIER

*Après être plusieurs fois revenu sur sa position, le Ministre des finances donne ce 24 juillet sur son site internet, une autre version encore de la manière dont son administration appliquera à l'avenir (c'est-à-dire à partir du 1er septembre 2013), son interprétation unilatérale des règles civiles et fiscales applicables aux acquisitions scindées usufruit / nue-propriété.*

*A présent, ces constructions très fréquentes dans la pratique, ne seront pas considérées comme « abusives » par l'administration fiscale amenée à contrôler la situation d'un contribuable, à deux conditions.*

## Sicavs obligataires sans passeport européen et taxe belge sur l'épargne

Depuis la loi du 30 juillet 2013, les plus-values sur les sicav obligataires qui ne disposent pas de passeport européen sont imposables à titre de revenus mobiliers.

On se souviendra que jusqu'à cette récente loi, seules les plus-values réalisées lors de rachat d'actions ou parts d'OPCVM de capitalisation disposant d'un passeport européen étaient imposables sur pied de l'article 19bis du CIR (taxe belge sur l'épargne.)

Une SICAV a le passeport européen lorsqu'elle peut être vendue dans tous les pays de l'Union européenne.

L'objectif de la nouvelle mesure est de faire en sorte que les opérations visées à l'article 19bis, § 1er, alinéa 1er, CIR 92 concernent tous les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), quel que soit leur lieu d'établissement et qu'ils disposent ou non d'un passeport européen.

Le législateur a voulu ainsi supprimer le traitement fiscal différencié aux plus-values réalisées sur certains OPCVM dans la mesure où, au sein de l'Union européenne, seules les plus-values réalisées lors de rachat d'actions ou parts d'OPCVM disposant d'un passeport

*Depuis la loi du 30 juillet 2013, les plus-values sur les sicav obligataires qui ne disposent pas de passeport européen sont imposables à titre de revenus mobiliers. Les fonds investissant dans plus de 25% en obligations et autres créances seront désormais tous taxés de la même manière. Un précompte de 25% sera imposé sur la partie intérêt et plus value du portefeuille obligataire à la vente. Pour être visé par l'article 19bis, l'OPC doit investir plus de 25 % de son patrimoine directement ou indirectement en créances (obligations, etc.).*

*Au vu de cette nouvelle mesure fiscale, le lecteur sera avisé de vérifier la composition de son portefeuille s'il souhaite échapper à cette taxation et, le cas échéant, de faire modifier l'investissement en un produit non fiscalisé.*

européen étaient imposables.

Les fonds investissant dans plus de 25% en obligations et autres créances seront désormais tous taxés de la même manière. Un précompte de 25% sera imposé sur la partie intérêt et plus value du portefeuille obligataire à la vente.

Pour être visé par l'article 19bis, l'OPC doit investir plus de 25 % de son patrimoine directement ou indirectement en créances (obligations, etc.).

Il s'agit dès lors d'un « asset test » pour reprendre les termes utilisés dans le cadre de la directive épargne, par opposition à un « income test ». On regardera d'abord la composition des actifs. L'« income test », déterminant les revenus, sera néanmoins nécessaire pour définir la base imposable.

Il faut donc au préalable examiner si les actifs de la SICAV sont composés à plus de 25 % en titres de créances, quoi qu'il en soit des revenus (qui

seront cependant pertinents pour le calcul du revenu imposable).

Si ce seuil n'est pas atteint, l'OPC est considéré comme étant out of scope et il n'y aura pas de possibilité de taxation.

Le pourcentage de 25 % est fixé en fonction de la politique en matière d'investissement telle qu'elle est définie dans le règlement du fonds ou les statuts de l'organisme et, à défaut, en fonction de la composition réelle de son portefeuille d'investissement. A défaut d'information, le pourcentage est supposé être supérieur à 25 %.

Les opérations sont taxables uniquement si elles se rapportent à des parts d'organisme de placement collectif en valeurs mobilières dont les statuts ou le règlement du fonds ne prévoient pas de distribution des revenus nets.

Un organisme de placement collectif dont les statuts ne prévoient pas la distribution annuelle de tous les revenus recueillis, déduction faite

des rémunérations, commissions et frais, est considéré comme ne prévoyant pas de distribution des revenus nets pour l'application de l'alinéa précédent.

Pour les OPC nouvellement visés par l'article 19bis, qui ne leur est applicable qu'à partir du 1er juillet 2013, les intérêts compris dans le montant qui correspond aux revenus obtenus sont calculés à partir du 1er juillet 2008.

Lorsque le gestionnaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières qui a son siège dans un Etat membre de l'Espace économique européen et qui ne dispose pas du passeport européen, n'est pas en mesure de déterminer le montant imposable, le calcul des intérêts compris dans le montant reçu est réalisé, sur la base d'un taux fictif de rendement annuel fixé à 3 p.c. à appliquer à la valeur d'investissement des créances, pour la période de déduction comprise entre le 1er juillet 2008 et le 1er juillet 2013.

Le montant ainsi déterminé est réduit de la quotité des intérêts qui le cas échéant a déjà été distribuée.

Au vu de cette nouvelle mesure fiscale, le lecteur sera avisé de vérifier la composition de son portefeuille s'il souhaite échapper à cette taxation et, le cas échéant, de faire modifier l'investissement en un produit non fiscalisé.



Pascale HAUTFENNE

## Le droit de condamnation jugé anticonstitutionnel

L'article 142 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe viole les articles 10 et 11 de la Constitution. C'est ce qui ressort d'un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu le 6 juin 2013, sur questions préjudicielles posées par la Cour d'appel d'Anvers.

Dans l'affaire en cause, deux particuliers avaient été condamnés en justice à payer un montant déterminé en raison de factures impayées à une société qui avait réalisé des travaux en tant que sous-traitant. Cette condamnation était toutefois assortie d'une condition suspensive : elle ne prendrait effet que s'il était démontré, suite à une expertise judiciaire, que les particuliers étaient encore redevables de sommes d'argent à l'égard de l'entrepreneur principal pour des travaux exécutés par la société sous-traitante.

Suite à cette condamnation, l'administration fiscale a réclamé aux particuliers le paiement du « droit de condamnation » de 3%, tel que prévu à l'article 142 du Code des droits d'enregistrements, d'hypothèque et de greffe qui dispose que « le droit est fixé à 3 % pour les arrêts et jugements des cours et tribunaux,

*rendus en toutes matières, portant condamnation ou liquidation, définitive, provisoire, principale, subsidiaire ou conditionnelle, de sommes et valeurs mobilières, y compris les décisions de l'autorité judiciaire portant collocation des mêmes sommes et valeurs. (...) ».*

Les particuliers condamnés ont cependant refusé de s'acquitter de ce droit en invoquant le fait que la condamnation avait été prononcée sous condition suspensive et que la condition ne s'était jamais réalisée. Ils décidèrent dès lors de saisir le Tribunal de première instance de Hasselt qui rejeta leur demande.

Après avoir interjeté appel de cette décision, la Cour d'appel d'Anvers constate que l'article 142 précité est bien d'application même lorsque la condamnation est conditionnelle.

Cette disposition déroge ainsi à la règle générale prévue à l'article 16 du même Code qui prévoit que « l'acte juridique tarifé au droit proportionnel, mais soumis à une condition suspensive, ne donne lieu qu'au droit fixe général aussi longtemps que la condition n'est pas accomplie ».

La Cour d'appel d'Anvers décide néanmoins qu'il y a lieu d'interroger la Cour constitutionnelle sur la conformité de l'article 142 du Code des droits d'enregistrement avec la Constitution belge.



“

*L'article 142 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe viole les articles 10 et 11 de la Constitution. C'est ce qui ressort d'un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu le 6 juin 2013, sur questions préjudicielles posées par la Cour d'appel d'Anvers.*

”

La première question préjudicielle concernait la constitutionnalité même du montant du droit de condamnation à 3% du montant cumulé, en principal des condamnations prononcées, ce qui fait varier le montant du droit en fonction du montant des condamnations alors que le coût du service rendu par la justice ne varie pas en fonction du montant des condamnations.

La Cour constitutionnelle constate que cette question part du postulat que le droit de condamnation doit être considéré comme une rémunération du service rendu par la justice.

Bien que cette thèse trouve appui dans les travaux préparatoires, la Cour constitutionnelle estime néanmoins que le droit de condamnation ne peut être considéré comme une rétribution pour le service rendu mais doit, au contraire, être considéré comme un impôt destiné à couvrir les dépenses des pouvoirs publics. Il n'y a donc pas lieu pour le lé-

gislateur de tenir compte, en vue de la fixation du taux du droit de condamnation, du coût du service rendu par la justice. Partant, l'article 142 du Code des droits d'enregistrement ne viole pas, sur ce point, la Constitution.

Par la seconde question préjudicielle, il s'agissait d'examiner si l'article 142 du Code des droits d'enregistrement était conforme avec la Constitution sachant que le droit de condamnation est dû « dans le cas d'une condamnation conditionnelle au paiement de sommes ou de valeurs mobilières, et ce même lorsque la condition ne se réalise pas » tandis qu'en vertu de l'article 16 du même Code, les autres actes juridiques sous condition suspensive ne donnent pas lieu au prélèvement d'un droit d'enregistrement proportionnel tant que la condition ne s'est pas réalisée.

Cette différence de traitement résulte, à la lecture des travaux préparatoires, de la nature différente des droits d'enregistrement visés : l'article 16 vise les droits d'enregistrement proportionnels dus suite à un transfert de bien ou de valeurs découlant d'actes juridiques de droit privé, sachant que ce transfert lorsqu'il est affecté d'une condition suspensive, ne se réalise qu'au moment où la condition s'accomplit, tandis que l'article 142 est perçu du seul fait de la condamnation, indépendamment du fait juridique sur lequel porte la décision de justice.

La Cour constitutionnelle estime qu'en principe ces deux régimes sont cohérents mais que lorsque, comme en l'espèce, la condition contenue dans la condamnation conditionnelle ne s'est jamais accomplie, cela aboutit en réalité au même résultat qu'un rejet de la demande et que, dès lors, il n'est pas raisonnablement justifié que le droit de condamnation soit dû dans ce cas alors qu'il n'aurait pas été dû dans le cas d'un jugement ou d'un arrêt rejetant la demande.

Par conséquent, la Cour conclut que l'article 142 du Code des droits d'enregistrement viole les articles 10 et 11 de la Constitution, « en ce qu'il impose le paiement du droit de condamnation à la suite d'une condamnation conditionnelle pour laquelle il ressort d'une décision judiciaire que la condition ne s'est pas accomplie, ce qui aboutit au même résultat que celui du rejet de la demande ».

Suite à cet arrêt de la Cour constitutionnelle, le législateur devra revoir l'article 142 précité afin de le rendre conforme avec la Constitution.

Il ne sera dès lors plus question de prélever un droit de condamnation de 3% lorsque la condamnation est conditionnelle mais que la condition ne se réalise pas.



Lida ACHTARI



## Le droit sur les emphytéoses et superficies passe de 0,20 à 2,00 %

Parmi les nombreuses dispositions de la loi-programme du 28 juin 2013, publiée au Moniteur belge le 1er juillet 2013, deux modifications substantielles ont été apportées à la matière des droits d'enregistrement. Celles-ci concernent le montant du droit fixe général et celui du droit applicable aux contrats constitutifs de droits d'emphytéose ou de superficie et leurs cessions.

L'article 11 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe prévoyait que les droits proportionnels ou fixes spécifiques étaient perçus suivant le tarif établi par le Code mais que pour tous les actes et écrits non prévus dans ce tarif, le droit fixe général, d'un montant de 25,00 EUR, était d'application.

L'article 11 de la loi-programme a doublé le montant du droit fixe général puisqu'il s'élève désormais à 50,00 EUR. Cette hausse du droit fixe général s'applique à tous les actes et écrits présentés à la formalité de l'enregistrement à partir du 1er juillet 2013.

Le prétexte avancé par le gouvernement pour doubler le montant de ce droit est qu'il n'avait plus été adapté depuis 1993.

Par ailleurs, l'article 83 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe assimilait aux baux et aux cessions de baux, pour l'application du Code, les contrats constitutifs de droits d'emphytéose ou de superficie et leurs cessions, de telle sorte qu'ils étaient assimilés à un droit identique fixé à 0,20 %.

Désormais, l'article 12 de la loi-programme établit, pour les constitutions et les cessions de droits d'emphytéose et de superficie, un taux de droit d'enregistrement distinct du droit de bail de 0,20 % précédemment applicable.

*Alors que le taux reste fixé à 0,20 % pour les baux, sous-baux et cessions de baux de biens immeubles, le droit est porté à 2,00 % pour les contrats constitutifs de droits d'emphytéose ou de superficie et leurs cessions, « de manière à quelque peu rapprocher ce droit du taux du droit de vente », selon les travaux préparatoires.*

Alors que celui-ci reste fixé à 0,20 % pour les baux, sous-baux et cessions de baux de biens immeubles, le droit est porté à 2,00 % pour les contrats constitutifs de droits d'emphytéose ou de superficie et leurs cessions, « de manière à quelque peu rapprocher ce droit du

taux du droit de vente », selon les travaux préparatoires.

Le droit est cependant fixé à 0,50 %, et non à 2,00 %, lorsque la constitution ou la cession du droit est consentie à une association sans but lucratif, une association internationale sans but lucratif ou une personne morale analogue créée conformément et assujettie à la législation d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen et qui a en outre son siège statutaire, son administration centrale ou son principal établissement sur le territoire de l'Espace économique européen.

L'article 12 de la loi-programme s'applique à partir du 1er juillet 2013. Il s'applique également aux actes authentiques présentés à la formalité à partir du 1er juillet 2013 dans les cas où ils constatent une convention qui a fait l'objet d'un acte sous seing privé antérieur à cette date.

Soutenues par aucune justification économique réelle, ces deux modifications apportées à la matière des droits d'enregistrement sont évidemment de seul ordre budgétaire. Même si elles visent principalement les opérations spécifiques d'emphytéose et de superficie, elles concernent potentiellement chaque citoyen qui pourrait à l'avenir être amené à se déposséder encore un peu plus au profit de l'Etat.



Nicolas THEMELIN

**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  
Jonathan CHAZKAL  
Mélanie DAUBE  
Chloé HARMEL  
Séverine SÉGIER  
Nicolas THEMELIN

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Décembre 2013

Pour recevoir IDEFISC  
par courrier électronique,  
envoyez votre  
adresse électronique  
à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

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

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

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)