



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 85 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2013 - info@idefisc.be

Editorial

L'épargnant, cible des Etats

L'actualité fiscale des dernières années, dans toute l'Europe et notamment en Belgique, se résume à une trilogie navrante : augmentation systématique des impôts, accroissement des pouvoirs du fisc, atteintes aux droits des contribuables.

L'inventaire est vite fait, en particulier, des mesures prises par le gouvernement belge actuel depuis qu'il est au pouvoir : accroissement des charges sur les revenus professionnels et les sociétés (dont les exemples les plus frappants sont la taxation plus lourde des avantages de toute nature, et l'augmentation de la taxation du boni de liquidation), accroissement des sanctions administratives et pénales dans le domaine fiscal, nouveaux pouvoirs pour l'administration, levée du secret bancaire, création d'une banque de données "big brother" par l'administration, nouvelles obligations de déclaration d'actifs, tels les assurances, et bientôt les trusts, même lorsqu'ils ne produisent pas de revenus taxables, et surtout une

explosion spectaculaire des impôts frappant les revenus du patrimoine.

Or, l'on sait qu'en la matière, le fisc taxe des revenus purement virtuels, parce que souvent inférieurs à l'inflation. Les niveaux d'imposition en général à 25 % des revenus de l'épargne sont, contrairement à ce qu'affirment les milieux officiels, devenus élevés et la liste des revenus exonérés s'est considérablement raccourcie.

Même la lutte contre la fraude se résume dans la pratique à cette petite partie, au niveau quantitatif, de la fraude qui concerne les revenus mobiliers investis à l'étranger.

La réalité est que consciemment ou inconsciemment, les Etats, et notamment l'Etat belge, sont arrivés à la conclusion que pour réduire leur endettement, la seule voie était, à moyen terme, de spolier les épargnants en leur prenant purement et simplement une partie de leur avoir. Une étude récente du FMI vient avaliser

cette conception en révélant qu'une solution, non pas pour rembourser la dette, mais pour la ramener au niveau, déjà élevé, qu'elle représentait il y a 5 ans, serait que les Etats s'approprient 10 % de l'ensemble du patrimoine, mobilier et immobilier des citoyens.

Sans doute cette méthode, envisagée par l'Union Européenne à Chypre, ne sera-t-elle pas utilisée dans l'immédiat. Il faut néanmoins être conscient que les dettes des Etats, et notamment celle de l'Etat belge, ne pourront jamais être remboursées entièrement et que le recours aux expédients finira par s'imposer. Qu'il s'agisse d'une lourde taxation "unique" sur le capital, ou d'une combinaison d'une inflation plus forte et d'impôts frappant encore plus fort le revenu, on ne peut le prédire avec certitude aujourd'hui. Mais l'une ou l'autre de ces méthodes finira par être utilisée par des Etats incapables de réduire leurs dépenses.



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

“Section spéciale” pour les fraudeurs présumés ?

Nombreuses sont les affaires, notamment fiscales, où, dès le début de l'enquête, des “*fuites*” savamment orchestrées vers la presse présentent les personnes qui font l'objet d'une instruction comme coupables, souvent avant même qu'elles sachent de quoi on les accuse.

Le problème, pour le fisc et certains médias, c'est qu'il existe une justice, et que celle-ci finit régulièrement par acquitter ceux que l'on avait présumé coupables, soit parce qu'ils ont été victimes de poursuites déloyales, soit tout simplement parce qu'ils sont innocents.

A l'occasion d'un récent échec cinglant de son administration, on a entendu récemment un secrétaire d'Etat affirmer tranquillement qu'il avait “*un problème avec la justice*”, et qu'il se demandait s'il ne fallait pas créer des “*juridictions spécialisées*” pour les infractions fiscales.

Cet honorable politicien oublie sans doute que les Chambres fiscales des tribunaux sont déjà spécialisées, et qu'il en est de même, en tout cas dans les grandes villes, des chambres pénales des juridictions.

Sans doute a-t-il voulu dire qu'il ne lui suffisait pas qu'elles soient composées de magistrats spécialisés, mais qu'il faudrait surtout que ces juridictions soient “*spéciales*”, pour que l'on donne plus souvent raison à son administration ?

Il a de beaux exemples qui devraient l'amener à réfléchir. Les tribunaux révolutionnaires étaient suffisamment dociles pour envoyer à la guillotine presque tous ceux que Robespierre leur désignait. Il y a aussi, comme source d'inspiration éventuelle, les “*sections spéciales*” créées par le régime de Vichy pour faire condamner ceux que des juges indépendants et impartiaux auraient épargnés ...

L'ours mal léché

Sommaire

L'épargnant, cible des Etats	1
Traitement fiscal des SCI françaises en Belgique : le contribuable gagne encore	4
Bientôt la fin des droits de succession sur le logement familial à Bruxelles	5
Garages : la limitation de la déduction des frais afférents aux véhicules de remplacement est remise en cause	6
Image fidèle et actifs acquis à titre gratuit : la Cour européenne confirme l'absence de fondement de la position administrative	7
La future fondation patrimoniale luxembourgeoise : un nouvel outil au service du patrimoine privé	9
La Région wallonne revoit les possibilités de réduction du précompte immobilier	10
La seule conséquence des effets d'annonce sur les intérêts notionnels : l'insécurité juridique	12
Le droit à déduction de la TVA peut être refusé lorsque la facture est incomplète	13
Le point de contact central pour les comptes bancaires	15
L'existence d'une fraude au cours d'un exercice n'est pas en soi un indice de fraude pour un exercice antérieur	16
Paypal et l'obligation de déclaration des comptes ouverts à l'étranger	17
Régularisations fiscales et principe d'égalité	20
La Commission saisit la Cour européenne de justice à l'encontre de la Belgique pour dispositions discriminatoires en matière de droits de succession	21

Traitement fiscal des SCI françaises en Belgique : le contribuable gagne encore

Nous avons déjà évoqué les litiges existants entre les contribuables belges détenant des parts dans des SCI de droit français et l'administration fiscale belge.

Alors que l'on pensait qu'en 2004, la Cour de cassation avait tranché définitivement la question, rappelons que l'administration fiscale avait changé son fusil d'épaule et tenté de faire application d'un autre article de la Convention préventive afin de permettre la taxation à titre de dividendes dans le chef des contribuables belges.

Ceci malgré le fait que les revenus avaient déjà été taxés en France à titre de revenus immobiliers ...

Certaines juridictions ont suivi l'argumentation de l'administration, mais la tendance semble s'inverser et les juridictions donnent ces derniers mois raison aux contribuables.

Ainsi, le Tribunal de première instance de Mons a rendu récemment une décision par laquelle il confirme le caractère intenable de la position de l'administration

belge et la violation manifeste des règles internationales si l'on devait suivre la position administrative belge.

Devant le tribunal de Mons, l'administration invoquait l'article 18 de la Convention belgo-française préventive de la double imposition, soit la disposition résiduaire attribuant le pouvoir d'imposition à l'Etat de la résidence lorsqu'aucune autre disposition n'est applicable.

Dans son analyse, le tribunal souligne que dès le moment où une société opte pour la taxation de ses bénéfices dans le chef de ses associés, régime que l'on a auparavant connu en Belgique pour les SPRL, il n'existe plus de dividendes : le bénéfice de la société est imposé dans le chef de ses associés, qu'il soit distribué ou non, dans le cas d'espèce, selon le droit français, à titre de revenu immobilier.

Or, l'article 3.2 de la Convention belgo-française préventive de la double imposition prévoit que « la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'Etat Contractant où est situé le bien considéré ».

Certes, cette disposition envisage la notion de bien immobilier, ce qui faisait dire à l'administration que cette disposition ne permet pas de déterminer si un revenu est immobilier au sens de la Convention préventive.

Assez pragmatique, le tribunal réfute toutefois cette argumentation :

« Il convient de garder raison : si un Etat Contractant impose des revenus à titre de revenus immobiliers, c'est que cet Etat considère que les biens qui ont produit ces revenus sont immobiliers, même éventuellement par fiction comme en l'espèce. »

Le tribunal en conclut qu'en vertu de la Convention belgo-française préventive de la double imposition, la Belgique doit exonérer les revenus litigieux de l'impôt des personnes physiques.

Le tribunal souligne que cette solution est en outre conforme

Le tribunal réfute l'argumentation de l'Etat :

« Il convient de garder raison : si un Etat Contractant impose des revenus à titre de revenus immobiliers, c'est que cet Etat considère que les biens qui ont produit ces revenus sont immobiliers, même éventuellement par fiction comme en l'espèce. »

Le tribunal en conclut qu'en vertu de la Convention belgo-française préventive de la double imposition, la Belgique doit exonérer les revenus litigieux de l'impôt des personnes physiques.

au rapport établi en 1999 par le comité fiscal de l'OCDE, qui prévoit en son numéro 32.3 que lorsqu'en raison de différences entre le droit interne de l'Etat de la source et celui de l'Etat de la résidence, le premier applique à l'égard d'un élément spécifique du revenu ou du capital des dispositions de la Convention qui lui attribuent le pouvoir d'imposition mais qui diffèrent de celles que l'Etat de la résidence aurait appliquées à ce même élément de revenu ou de capital, l'élimination de la double imposition doit être octroyée par l'Etat de résidence, malgré le conflit de qualification qui résulte des différences en droit interne.

Enfin, le tribunal souligne que si l'on suit la thèse de l'administration, on aboutit inévitablement à une double imposition contraire au but de toute Convention préventive de double imposition et contraire aussi au principe de libre circulation des capitaux inscrit dans le traité de l'Union européenne.

On ne peut bien sûr que se réjouir de ce jugement qui appelle l'Etat à un peu plus de raison et au respect de ses obligations internationales ...



Pascale HAUTFENNE

Bientôt la fin des droits de succession sur le logement familial à Bruxelles

Dans l'état actuel des choses, le décès d'un conjoint ou d'un cohabitant légal entraîne l'obligation de payer des droits de successions sur l'ensemble du patrimoine hérité. A Bruxelles, s'il existe bien un taux préférentiel pour le logement familial commun, les droits de succession peuvent être malgré tout élevés et, dans certains cas, contraignent même le conjoint ou le cohabitant survivant à la vente du logement familial afin de pouvoir payer les droits de successions.

En Région flamande, depuis 2007 déjà, aucun droit n'est dû dans un tel cas pour ce qui concerne le logement familial.

Des propositions d'ordonnance avaient été déposées devant le Parlement bruxellois dès 2007, ainsi qu'en juin 2013 afin de supprimer les droits de succession portant sur le logement familial.

Fin septembre dernier, un projet d'ordonnance a été approuvé par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-capitale. Le projet a été transmis au Conseil d'état pour avis et il devra ensuite encore être approuvé par le Parlement bruxellois. Sauf rebondissement, les conjoints et cohabitants ne devront plus

payer de droit de succession portant sur l'immeuble dans lequel ils avaient fixé leur logement familial.

Le gain pourra s'avérer important pour le conjoint survivant et l'objectif du gouvernement bruxellois est notamment d'éviter l'exode de personnes âgées, notamment vers la Région Flamande.

“

Le gain pourra s'avérer important pour le conjoint survivant et l'objectif du gouvernement bruxellois est notamment d'éviter l'exode de personnes âgées, notamment vers la Région Flamande.

Si le Parlement bruxellois devait effectivement voter la suppression totale des droits de successions entre cohabitants ou conjoints survivants pour ce qui concerne le logement familial, aucun droit de succession ne serait dû dans l'hypothèse précitée.

”

Prenons à titre d'exemple un couple de pensionnés, sans enfants, domicilié à Bruxelles depuis cinq ans, marié sous le régime de la communauté légale (à savoir sans avoir conclu de contrat de mariage)

et propriétaire d'une maison familiale dont la valeur vénale est de 1.000.000 €. Le conjoint ou le cohabitant survivant héritera ainsi de la moitié de l'immeuble, d'une valeur de 500.000 €. Dans l'état actuel des choses, des droits de succession sur l'immeuble servant de dernière résidence du défunt sont calculés au taux progressif par tranche de 2 % (jusqu'à 50.000 €) à maximum 30 % (au-delà de 500.000 €). Le total des droits de successions dus dans un tel cas serait d'un peu plus de 77.000 €. Même si ce montant est légèrement inférieur à celui qui était dû jusqu'en 2012, il peut, dans certains cas, contraindre le conjoint survivant à vendre l'immeuble servant de dernier logement familial. Il pourrait également pousser certaines personnes à acheter un logement en Région Flamande pour s'y établir.

Si le Parlement bruxellois devait effectivement voter la suppression totale des droits de succession entre cohabitants ou conjoints survivants pour ce qui concerne le logement familial, aucun droit de succession ne serait dû dans l'hypothèse précitée.



Tristan KRSTIC

Garages : la limitation de la déduction des frais afférents aux véhicules de remplacement est remise en cause

La Cour constitutionnelle remet en question, dans un arrêt du 13 novembre 2013, la limitation de déduction des frais de véhicules à concurrence de 75% lorsqu'il s'agit de véhicules de remplacement donnés exclusivement en location à leurs clients par des garagistes qui ne sont pas propriétaires de ces véhicules.

Dans l'affaire en cause, un concessionnaire automobile mettait à la disposition de ses clients, pendant la durée de l'entretien ou de la réparation de leur véhicule, des véhicules de remplacement. Ces voitures de remplacement n'appartenaient pas au concessionnaire mais étaient prises en location auprès de tiers.

Le concessionnaire concerné avait déduit l'entièreté des frais professionnels afférents à ces véhicules mais l'administration fiscale lui avait adressé un avis de rectification, estimant que la déduction devait être limitée à 75%.

L'interprétation de l'administration reposait sur l'article 66 du Code des impôts sur les revenus.

Cette disposition instaure une limitation générale à la possibilité de déduction des frais professionnels afférents à l'utilisation de véhicules. Ces frais ne sont déductibles qu'à concurrence de 75%.

Néanmoins, il existe notamment une exception à cette limitation pour les véhicules donnés exclusivement en location à des tiers. Dans ce cas, les frais sont déductibles à 100%.

Une dérogation est cependant prévue à l'exception précitée : c'est à nouveau la limitation à 75% qui est appliquée si ces véhicules appartiennent à des tiers.

Le Tribunal de première instance de Liège, devant lequel le concessionnaire avait introduit un recours, avait ainsi estimé que cette disposition devait s'interpréter de manière telle que lorsqu'un concessionnaire est propriétaire des véhicules de remplacement qu'il met à la disposition de sa clientèle, il peut déduire la totalité des frais afférents à l'utilisation de ces véhicules tandis que si ce concessionnaire prend les véhicules de remplacement en location auprès d'une société tierce, il ne peut déduire ces frais qu'à concurrence de 75%.

Le tribunal a dès lors posé une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle afin que celle-ci statue sur l'éventuel caractère discriminatoire de cette situation.

Il n'y a pas de raison de traiter différemment les garagistes propriétaires des voitures de remplacement et les garagistes qui prennent ces véhicules en location.

Comme l'indique très justement la Cour constitutionnelle, si la disposition légale en cause est interprétée comme limitant les possibilités de déduction pour les garagistes qui donnent des véhicules de remplacement exclusivement en location à leurs clients mais qui n'en sont pas propriétaires, il y a violation de la Constitution.

Le fait pour le concessionnaire d'être propriétaire ou non du véhicule de remplacement engendre donc des conséquences différentes en ce qui concerne le pourcentage des frais déductibles.

La Cour constitutionnelle relève que cette différence de traitement repose sur un critère objectif, celui du droit de propriété.

La Cour examine ensuite si cette différence de traitement est justifiée ou non. A cet égard, elle observe que dès lors que, dans les deux cas, le garagiste supporte des frais occasionnés par les véhicules de remplacement, que ceux-ci sont affectés exclusivement à la location à ses clients et que la limitation de la déductibilité s'applique, le cas échéant, à ces clients de la

même manière, que les véhicules soient la propriété du garagiste ou qu'ils soient pris en location par celui-ci, la différence de traitement n'est pas justifiée.

Il n'y a donc pas de raison de traiter différemment sur ce point les garagistes propriétaires des voitures de remplacement et les garagistes qui prennent ces véhicules en location.

Comme l'indique très justement la Cour constitutionnelle, si la disposition légale en cause est interprétée comme limitant les possibilités de déduction pour les garagistes qui donnent des véhicules de remplacement exclusivement en location à leurs clients mais qui n'en sont pas propriétaires, il y a violation de la Constitution.



Lida ACHTARI

Image fidèle et actifs acquis à titre gratuit : la Cour européenne confirme l'absence de fondement de la position administrative

On se souviendra que l'administration fiscale, se fondant sur un avis de la Commission des Normes Comptables (n° 126/17) a toujours considéré que lorsqu'une société acquiert un actif pour une valeur inférieure à sa valeur réelle, la société devrait, au moment de l'acquisition, reconnaître un résultat (imposable) à concurrence de la différence entre la valeur d'acquisition et la « juste valeur ». Il y aurait dès lors taxation dès l'acquisition.

L'administration fiscale se fonde sur le principe comptable de l'image fidèle, qui impose aux sociétés de tenir une comptabilité qui reflète la valeur réelle des actifs qu'elle possède.

Dans un arrêt du 3 octobre 2013, la Cour européenne de justice écarte ce principe et donne raison au contribuable, une société belge, qui contestait la position administrative.

La société avait obtenu gain de cause devant le Tribunal de

première instance et devant la Cour d'appel de Bruxelles.

Il n'était pas contesté que le prix d'acquisition des actions était manifestement inférieur à la valeur réelle, les actions ayant été revendues 38 jours après l'acquisition à un prix 3.400 fois supérieur à leur prix d'acquisition.

Toutefois, la Cour d'appel a constaté que la société avait comptabilisé les actions non pas à leur valeur réelle, mais à leur coût historique d'acquisition, et ce dans le respect de la réglementation comptable belge. La Cour d'appel a constaté que la réglementation comptable n'imposait d'écarter le coût historique d'acquisition au profit de la valeur réelle que dans des cas exceptionnels, non rencontrés en l'espèce. La Cour d'appel confirma dès lors le jugement de première instance.

L'Etat belge se pourvut en cassation contre l'arrêt rendu par la Cour d'appel, faisant valoir que la réglementation comptable imposerait de déroger au principe de la comptabilisation des actifs au prix d'acquisition lorsque le prix ne correspond manifestement pas à la valeur réelle des biens concernés et donne dès lors une image faussée du patrimoine de la société.

La Cour de cassation décida de poser une question préjudicielle à la Cour européenne de justice, sur la question de savoir si

la quatrième Directive comptable devait être interprétée en ce qu'elle impose, lorsque le prix d'acquisition ne correspond manifestement pas à la valeur réelle des biens concernés, donnant par là une image faussée du patrimoine, de déroger au principe de la comptabilisation d'actifs au prix d'acquisition et de les comptabiliser à leur valeur réelle.

En l'espèce, les actions avaient été revendues, un mois après leur acquisition, à un prix 3.400 fois supérieur à leur prix d'acquisition...

L'intérêt fiscal, pour l'administration, est que la comptabilisation à leur valeur réelle permet aux autorités belges d'imposer la société concernée à raison de la plus-value formée par la différence entre la valeur réelle des actions et leur prix d'acquisition.

La Cour européenne commence par rappeler que l'application du principe de l'image fidèle doit être guidée par les principes généraux de la directive, et notamment les principes de prudence.

En vertu de ce principe, seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits. Le principe de l'image fidèle doit également être compris à la lumière du principe en vertu duquel l'évaluation des postes dans les comptes annuels se fonde sur le prix d'acquisition.

“

Selon la Cour, la possibilité que certains actifs soient sous-estimés dans les comptes de sociétés si leur valeur d'acquisition est inférieure à leur valeur réelle n'est que le corollaire du choix opéré par le législateur européen en faveur d'une méthode d'évaluation fondée non pas sur la valeur réelle mais sur le coût historique.

La Cour en conclut que le principe de l'image fidèle ne permet pas de déroger au principe de l'évaluation des actifs sur base de leur prix d'acquisition au profit d'une évaluation sur la base de leur valeur réelle, lorsque le prix d'acquisition est manifestement inférieur à leur valeur réelle.

”

En application de ce principe, c'est bien le coût historique et non la valeur réelle qui peut fonder l'évaluation des actifs.

La Cour européenne relève que, certes, des cas exceptionnels peuvent justifier de déroger à cette disposition afin qu'une image fidèle soit donnée.

Cependant, la Cour, suivant la société belge et la Commission, estime que la sous-estimation d'actifs dans les comptes des sociétés ne saurait par elle-même constituer un cas exceptionnel justifiant une telle dérogation.

Selon la Cour, la possibilité que certains actifs soient sous-estimés dans les comptes de sociétés si leur valeur d'acquisition est inférieure à leur valeur réelle n'est que le corollaire du choix opéré par le législateur européen en faveur d'une méthode d'évaluation fondée non pas sur la valeur réelle mais sur le coût historique.

La Cour en conclut que le principe de l'image fidèle ne permet pas de déroger au principe de l'évaluation des actifs sur base de leur prix d'acquisition au profit d'une évaluation sur la base de leur valeur réelle, lorsque le prix d'acquisition est manifestement inférieur à leur valeur réelle.

La position administrative n'est donc pas justifiée. Ceci nous permet de conclure que la jurisprudence « *Artwork Systems* » ne devrait, heureusement, plus être suivie, l'administration ne pouvant plus tirer argument de la réglementation comptable pour procéder à la taxation.



Pascale HAUTFENNE

La future fondation patrimoniale luxembourgeoise : un nouvel outil au service du patrimoine privé

Un projet de loi visant à introduire en droit luxembourgeois la fondation patrimoniale a été déposé le 22 juillet 2013 à la Chambre des députés afin de permettre au Luxembourg d'offrir une réelle alternative aux fondations existant dans d'autres pays, comme la Belgique ou les Pays-Bas.

Ce nouveau véhicule sera destiné à faciliter la planification patrimoniale et successorale. Il s'agit plus particulièrement d'une structure « orpheline », qui n'a ni actionnaires, ni associés, ni membres, et qui dispose de la personnalité juridique.

Selon l'article 1er du projet de loi, toute personne physique ou toute entité patrimoniale agissant dans le cadre de l'administration du patrimoine d'une ou de plusieurs personnes physiques peut affecter des biens à la création d'une fondation patrimoniale.

L'objet social de la fondation est donc d'administrer un patrimoine au bénéfice d'un ou de plusieurs bénéficiaires, à l'exclusion de l'exercice de toute activité commerciale ou industrielle. Pour ce

faire, elle peut détenir tout bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, être souscripteur ou bénéficiaire de contrats d'assurance, être fondateur ou bénéficiaire de fondations patrimoniales privées ou publiques ou de trusts, voire détenir des participations dans une société (en l'absence d'immixtion dans la gestion de la société).

Afin de garantir une certaine confidentialité, la désignation des bénéficiaires de la fondation ne doit pas figurer dans l'acte constitutif de la fondation mais peut être établie dans un document ultérieur.

D'un point de vue fiscal, la fondation est imposable à l'impôt sur le revenu des collectivités. Cependant, les revenus de capitaux mobiliers (notamment les intérêts de créances et les dividendes) ainsi que les plus-values issues de la cession des biens générant ces revenus (notamment les participations) ne constituent pas des revenus imposables.

En revanche, la fondation patrimoniale n'est pas soumise à l'impôt sur la fortune. Les paiements effectués à des bénéficiaires non-résidents ne sont de même pas sujets à retenue à la source.

Au niveau des impôts indirects, il est précisé que la dotation à la constitution de la fondation ou ultérieurement est soumise au paiement d'un droit fixe d'enregistrement.

“

Un projet de loi visant à introduire en droit luxembourgeois la fondation patrimoniale a été déposé le 22 juillet 2013 à la Chambre des députés afin de permettre au Luxembourg d'offrir une réelle alternative aux fondations existant dans d'autres pays, comme la Belgique ou les Pays-Bas.

Ce nouveau véhicule sera destiné à faciliter la planification patrimoniale et successorale. Il s'agit plus particulièrement d'une structure « orpheline », qui n'a ni actionnaires, ni associés, ni membres, et qui dispose de la personnalité juridique.

La fondation patrimoniale pourrait donc rencontrer l'objectif du gouvernement luxembourgeois, soit celui d'améliorer encore la position du Luxembourg en matière de gestion de patrimoines familiaux.

”

Le transfert par la fondation du vivant du fondateur, de même que la dissolution ou la liquidation de la fondation du vivant du fondateur, sont soumis aux droits de donation en cas de transfert à un tiers autre que le fondateur et sont calculés en fonction du lien de parenté entre ces derniers.

Enfin, au jour du décès du fondateur, résident ou non au Grand-Duché, des droits de succession sont dus par les bénéficiaires au taux de 0 %, 12 % ou 40 %, toujours en fonction du lien de parenté. Toutefois, si le fondateur n'est pas un résident du Grand-Duché, seuls les biens immeubles situés au Luxembourg sont concernés par les droits de succession.

La fondation patrimoniale pourrait donc rencontrer l'objectif du gou-

vernement luxembourgeois, soit celui d'améliorer encore la position du Luxembourg en matière de gestion de patrimoines familiaux.

Le projet de loi, qui peut éventuellement être amendé avant son adoption définitive, est désormais soumis à l'avis du Conseil d'Etat et des Chambres professionnelles. Aucune précision n'est connue quant à la date de son entrée en vigueur.



Nicolas THEMELIN

La Région wallonne revoit les possibilités de réduction du précompte immobilier

La Région wallonne a adopté le 19 septembre 2013 un décret portant des dispositions fiscales diverses.

Ce décret modifie, entre autres, l'article 257 du Code des impôts sur les revenus qui accorde, sur demande de l'intéressé, une réduction du précompte immobilier dans les cas envisagés par cette disposition.

Parmi les situations visées pour la réduction du précompte immobilier, figurait, dans la version ancienne, l'hypothèse dans laquelle l'immeuble était occupé par le « chef d'une famille » comptant au moins deux enfants en vie dont l'un au moins à charge ou une personne handicapée à charge.

Une autre disposition de ce code prévoit toutefois que cette réduction n'est pas applicable à la partie de l'habitation ou de l'immeuble occupé par des personnes ne faisant pas partie du ménage du chef de famille concerné.

La modification introduite par le décret wallon a pour but de rendre la notion de « chef de famille » conforme à l'évolution de la société et d'ainsi répondre aux critiques

déjà relevées dans des arrêts rendus par la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle, respectivement en 2010 et 2011. Cette notion de « chef de famille » est dès lors remplacée dans le texte légal par la notion de « ménage ».

L'administration assimilait en effet la notion de personnes faisant partie du ménage du chef de famille aux membres de la famille à la charge du contribuable. Cela menait à des situations absurdes où l'administration estimait par exemple que des parents non mariés mais habitant sous le même toit avec leurs enfants communs ne pouvaient être considérés comme formant un « ménage ».

Dès lors, sur base de cette interprétation, la partie de l'immeuble occupée par le compagnon de fait du chef de famille ne pouvait faire l'objet d'une réduction du précompte immobilier. L'administration elle-même recon-

naissait le caractère excessif de cette interprétation et tentait en pratique de la tempérer quelque peu. Cette interprétation excessive avait par ailleurs été écartée par la Cour de cassation.

Depuis la modification de cette disposition par le décret wallon précité, il est désormais clair que la notion de ménage « suppose une situation de fait et non un lien légal ». Cette notion n'est pas définie dans le texte légal, ce qui permet de l'interpréter conformément à l'évolution de la société.

Par ailleurs, un autre reproche, mis en évidence par la Cour constitutionnelle, était que le législateur wallon ne permettait pas au contribuable isolé, tel qu'un père divorcé par exemple, qui hébergeait également ses enfants, de bénéficier d'une réduction même partielle du précompte immobilier afférent à l'immeuble qu'il occupait et ce, en raison du

fait que les enfants n'étaient pas domiciliés chez ce contribuable isolé et ne faisaient dès lors pas partie du ménage de ce dernier.

Le législateur wallon a, dans son décret du 19 septembre 2013, également souhaité remédier à cette situation en permettant une réduction limitée du précompte immobilier à la hauteur de la moitié des montants prévus par la disposition pour chaque enfant à charge soumis à un régime d'autorité parentale conjointe et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables.

Ces modifications faisant suite à des arrêts prononcés en 2010 et 2011, le législateur a décidé de faire rétroagir, de manière certes limitée, ces modifications à dater du 1er janvier 2013 et de les rendre applicables à partir de la période imposable 2013.

La catégorie des contribuables pouvant bénéficier d'une réduction du précompte immobilier a ainsi été élargie.

Comme pour les autres hypothèses de réduction du précompte immobilier, cette réduction n'est pas automatique et les contribuables concernés devront donc veiller à ne pas oublier d'en faire la demande.



La modification introduite par le décret wallon a pour but de rendre la notion de « chef de famille » conforme à l'évolution de la société et d'ainsi répondre aux critiques déjà relevées dans des arrêts rendus par la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle, respectivement en 2010 et 2011. Cette notion de « chef de famille » est dès lors remplacée dans le texte légal par la notion de « ménage ».

Depuis la modification de cette disposition par le décret wallon précité, il est désormais clair que la notion de ménage « suppose une situation de fait et non un lien légal ». Cette notion n'est pas définie dans le texte légal, ce qui permet de l'interpréter conformément à l'évolution de la société.



Lida ACHTARI

La seule conséquence des effets d'annonce sur les intérêts notionnels : l'insécurité juridique

Le régime de la déduction des intérêts notionnels est certainement l'un des sujets les plus prisés à l'approche de chaque échéance électorale. Ce mécanisme fiscal est en effet considéré par certains de constituer un véritable « cadeau » offert par les contribuables aux seules grandes entreprises qui éviteraient ainsi de payer l'impôt.

Or, la mise en place de la déduction des intérêts notionnels avaient justement pour objectifs avoués de rendre la Belgique fiscalement attrayante pour les investis-

seurs étrangers et de mettre en place une alternative crédible et concurrentielle pour les centres de coordinations, dont le régime avait été condamné par les autorités européennes.

Le Service Public Fédéral Finances vante lui-même les effets positifs de la déduction des intérêts notionnels, dont « *une réduction générale du taux d'imposition effectif de l'impôt des sociétés pour toutes les sociétés, ainsi qu'une rentabilité plus élevée de l'investissement après impôt* » et « *l'encouragement d'investissements intensifs de capitaux en Belgique, et une incitation pour les multinationales à examiner la possibilité d'attribuer des activités telles que le financement au sein du groupe, les achats et le factoring centralisés, à l'entité belge d'un groupe* »

Il est dès lors vrai que la déduction des intérêts notionnels a permis à de nombreuses sociétés

de réduire leurs résultats imposables mais il ne s'agit là que de l'objectif poursuivi, en pleine connaissance de cause, par les partis politiques qui sont à l'origine du mécanisme et dont certains n'hésitent pas à le critiquer vertement aujourd'hui.

Il est pour autant erroné d'affirmer que les contribuables participent directement de leur poche aux montages, certes singuliers, mis en place par certaines entreprises pour éviter de payer tout impôt et que la suppression de la déduction des intérêts notionnels aurait des effets positifs considérables sur le budget de l'Etat.

En effet, sans la déduction des intérêts notionnels, la plupart des montages incriminés n'auraient tout simplement pas été construits. Ainsi, la déduction des intérêts notionnels n'entraîne aucune déperdition fiscale, mais

“

Les appels lancés en période électorale à une suppression des intérêts notionnels ont pour seule conséquence d'accroître l'insécurité juridique des contribuables sociétés qui tirent légitimement profit de ce mécanisme pour réduire la charge fiscale importante qui pèse sur la grande majorité d'entre eux.

Ces effets d'annonce, ajoutés aux nombreuses modifications du régime qui ont déjà eu lieu en l'espace de quelques années, nuisent à la sécurité juridique dans un domaine où s'applique le principe de légalité en matière fiscale et où le contribuable doit savoir en temps utile quels seront demain les effets juridiques et fiscaux liés à ses activités.

Cette incertitude juridique constante amène certaines entreprises à choisir des cieux plus sereins, s'installant parfois à quelques kilomètres seulement de nos frontières, au détriment de la compétitivité, de l'économie et de l'image de la Belgique au niveau international. C'est naturellement regrettable.

”

tout au plus un manque à gagner qui, sans ce mécanisme, n'aurait de toute manière jamais été encaissé.

Les appels lancés en période électorale à une suppression des intérêts notionnels ont donc pour seule conséquence d'accroître l'insécurité juridique des contribuables sociétés qui tirent légitimement profit de ce mécanisme pour réduire la charge fiscale importante qui pèse sur la grande majorité d'entre eux.

Ces effets d'annonce, ajoutés aux nombreuses modifications du régime qui ont déjà eu lieu en l'espace de quelques années, nuisent à la sécurité juridique dans un domaine où s'applique le principe de légalité en matière fiscale et où le contribuable doit savoir en temps utile quels seront demain les effets juridiques et fiscaux liés à ses activités.

Cette incertitude juridique constante amène certaines entreprises à choisir des lieux plus sereins, s'installant parfois à quelques kilomètres seulement de nos frontières, au détriment de la compétitivité, de l'économie et de l'image de la Belgique au niveau international. C'est naturellement regrettable.



Nicolas THEMELIN

Le droit à déduction de la TVA peut être refusé lorsque la facture est incomplète

La Cour de justice de l'Union européenne a rendu le 8 mai 2013 un arrêt relatif à deux questions préjudicielles posées par la Cour d'appel de Mons en matière de TVA.

Dans l'affaire au fond, le groupe Martens, composé de plusieurs sociétés actives dans différents secteurs industriels, s'opposait à l'Etat belge suite au refus de ce dernier d'accorder le droit à déduction de la TVA postulé par certaines sociétés du groupe pour des prestations effectuées par d'autres sociétés du groupe.

L'administration fiscale avait estimé que toute une série de factures intragroupe étaient incomplètes en raison du fait qu'elles comportaient généralement un montant global, sans indication du prix unitaire des prestations, ni du nombre d'heures prestées, ce qui empêchait, selon l'administration fiscale, tout contrôle de l'exacte perception de la TVA. Partant, l'administration avait rejeté les déductions opérées par les sociétés du groupe preneuses de services.

Des rectifications ont ensuite été apportées aux factures par les

sociétés mais ces modifications n'ont pas été prises en compte par l'administration fiscale qui leur a nié toute valeur probante.

L'affaire fut dès lors portée devant le tribunal de première instance de Mons qui donna raison à l'administration fiscale et rejeta dès lors les demandes en restitution des sociétés preneuses de services.

Ces sociétés ont alors interjeté appel de ce jugement et la Cour d'appel de Mons a décidé de surseoir à statuer afin de poser deux questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne.

La première question consistait à demander à la Cour si la sixième directive s'oppose à une réglementation nationale qui refuse le droit de déduction de la TVA à des assujettis preneurs de services détenant des factures incomplètes, lorsque ces factures « sont ensuite complétées par la production d'informations visant à prouver la réalité, la nature et le montant des opérations facturées ».

La Cour constate que le droit européen permet à l'assujetti de déduire la TVA payée en amont pour autant qu'il détienne une facture établie conformément à la sixième directive. Cette directive impose que la facture contienne certaines mentions et habilite les Etats membres à prévoir des mentions supplémentaires qu'ils estimeraient nécessaires pour

“

L'interprétation de la Cour de justice permet donc à l'administration fiscale, d'une part, de refuser au preneur de services le droit à déduction de la TVA sur base du fait que les factures présentées sont incomplètes, bien que des informations additionnelles aient été apportées après la décision de refus de l'administration et, d'autre part, de refuser de restituer la TVA perçue par le prestataire de services.

Il en ressort notamment qu'il est primordial pour les preneurs de services assujettis à la TVA et souhaitant faire usage du droit à déduction, de vérifier immédiatement les factures qu'ils reçoivent et, si nécessaire, d'y apporter les rectifications utiles, afin de ne pas se heurter à une décision de refus de leur droit à déduction de la part de l'administration fiscale avant d'avoir pu compléter les informations présentes sur lesdites factures.

”

assurer l'exacte perception de la TVA ainsi que son contrôle par l'administration fiscale.

En l'occurrence, la Belgique a fait usage de cette faculté puisque le droit belge impose des mentions supplémentaires qui sont énumé-

rées dans l'article 5 de l'arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. La Cour indique qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ces mentions supplémentaires sont bien destinées à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude, ce qui, dans le cas d'espèce, semblait bien être le cas d'après les informations fournies par la Cour d'appel de Mons.

La Cour relève encore qu'il n'est pas interdit de procéder à la rectification de factures erronées. Dès lors, si l'ensemble des conditions matérielles requises pour pouvoir déduire la TVA payée en amont sont réunies et que l'assujetti a rectifié une facture avant que l'autorité compétente ait pris une décision, le bénéfice du droit à déduction ne saurait, en principe, lui être refusé au motif que la facture initiale comportait une erreur.

Ce n'est, selon la Cour, toutefois plus le cas lorsque les factures rectifiées sont présentées à l'administration après que celle-ci ait adopté sa décision de refus. Dans ce cas, la Cour décide que la sixième directive ne s'oppose pas à ce que le droit à déduction de la TVA soit refusé.

Concernant la seconde question posée par la Cour d'appel de Mons, il s'agissait de savoir si le principe de neutralité fiscale empêchait l'administration fiscale de

refuser la restitution de la TVA acquittée par le prestataire de services alors que le droit à déduction de la TVA ayant grevé ces services a été refusé aux preneurs de services en raison des irrégularités présentes dans les factures.

En effet, dans le cas d'espèce, l'administration refusait le droit à déduction pour la société preneuse de services et refusait également de restituer la TVA acquittée par la société prestataire de services alors que cette dernière estimait que si les factures étaient trop imprécises pour ouvrir le droit à déduction, elles devaient également l'être pour permettre le versement de la TVA.

En d'autres termes, l'exigibilité de la TVA dans le chef du prestataire de services est-elle susceptible d'être conditionnée par l'exercice effectif de la déduction de la TVA dans le chef du preneur de ces services ?

La Cour donne une réponse négative à cette question. Le fait générateur de la taxe intervient, sur base de la sixième directive, au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Le principe de neutralité fiscale ne saurait, selon la Cour, « être invoqué pour justifier la restitution d'une TVA dans une situation telle que celle du litige au principal ».

Cette interprétation de la Cour de justice permet donc à

l'administration fiscale, d'une part, de refuser au preneur de services le droit à déduction de la TVA sur base du fait que les factures présentées sont incomplètes, bien que des informations additionnelles aient été apportées après la décision de refus de l'administration et, d'autre part, de refuser de restituer la TVA perçue par le prestataire de services.

Il en ressort notamment qu'il est primordial pour les preneurs de services assujettis à la TVA et souhaitant faire usage du droit à déduction, de vérifier immédiatement les factures qu'ils reçoivent et, si nécessaire, d'y apporter les rectifications utiles, afin de ne pas se heurter à une décision de refus de leur droit à déduction de la part de l'administration fiscale avant d'avoir pu compléter les informations présentes sur lesdites factures.



Lida ACHTARI

Le point de contact central pour les comptes bancaires

L'article 322, §3 du Code des impôts sur les revenus, voté depuis deux ans déjà, concerne la communication par les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne de données relatives à leurs clients ainsi que de données relatives aux comptes et contrats détenus par ces derniers à un point de contact central tenu par la Banque Nationale de Belgique. Cette disposition confiait au Roi le soin de déterminer le fonctionnement de ce point de contact. C'est désormais chose faite depuis l'arrêté royal du 17 juillet 2013.

Les banques et autres établissements visés devront communiquer la liste des comptes dont leur client a été titulaire ou cotitulaire ainsi que certains contrats définis dans l'arrêté royal qui étaient en cours avec le client. Concernant les contrats, il s'agit notamment des conventions de crédit hypothécaire, de vente à tempérament, de location-financement, de prêt à tempérament ou encore d'ouvertures de crédit.

Par « client », sont non seulement visés les clients belges des établissements concernés mais aussi les clients étrangers.

Cependant, aucune donnée monétaire (relative par exemple aux soldes des comptes ou aux virements effectués) ne devra être communiquée.

L'arrêté royal prévoit que les informations sur les comptes devant être transférées au Point de contact remontent à celles de l'année 2010 alors que la loi introduisant l'obligation de communication des données au Point de contact central n'a vu le jour qu'en 2011...

Par contre, en ce qui concerne les données relatives aux con-

“

Les banques et autres établissements visés devront communiquer la liste des comptes dont leur client a été titulaire ou cotitulaire ainsi que certains contrats définis dans l'arrêté royal qui étaient en cours avec le client. Concernant les contrats, il s'agit notamment des conventions de crédit hypothécaire, de vente à tempérament, de location-financement, de prêt à tempérament ou encore d'ouvertures de crédit.

Par « client », sont non seulement visés les clients belges des établissements concernés mais aussi les clients étrangers.

”

trats, celles-ci ne devront être communiquées que pour les contrats conclus à partir de 2014.

Le transfert des données au Point de contact se fera chaque année, au plus tard au 31 mars pour la communication des données relatives à l'année précédente. Par exception, les informations relatives aux comptes existant durant années 2010, 2011 et 2012 devront être transmises au plus tard le 1er février 2014.

Quant aux comptes détenus à l'étranger, le contribuable devra lui-même en informer le Point de contact central à partir de l'exercice 2014.

Le fisc pourra ainsi obtenir plus aisément ces informations, étant donné qu'elles seront réunies au Point de contact central. Il ne s'agira néanmoins pas d'un accès automatique.

Ce n'est que lorsque l'administration dispose d'indices de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage d'imposer un contribuable sur base indiciaire que certains fonctionnaires habilités pourront consulter le Point de contact et ce, sous certaines conditions déterminées par le Code des impôts sur les revenus.



Lida ACHTARI

L'existence d'une fraude au cours d'un exercice n'est pas en soi un indice de fraude pour un exercice antérieur

Une notification d'indices de fraude ne peut permettre à l'administration fiscale de remonter 7 ans en arrière si elle dispose d'indices de fraude portant sur une période plus courte.

Pour rappel, l'article 333 du Code des impôts sur les revenus oblige l'administration de notifier les indices de fraudes dont elle dispose à charge d'un contribuable afin de pouvoir effectuer des investigations et, le cas échéant, enrôler une cotisation complémentaire et ce en dehors des délais ordinaires d'imposition.

Dans un arrêt récent (25 avril 2013), la Cour d'appel de Bruxelles a jugé que l'administration ne pouvait se baser sur des faits commis au cours d'un exercice d'imposition pour supposer que des faits similaires avaient été commis au cours d'un exercice antérieur. La jurisprudence a déjà eu l'occasion de sanctionner ce type de raisonnement lorsque l'administration faisait usage de simples présomptions de l'homme : « si vous avez omis de déclarer 10.000 € de revenus pour l'exercice

d'imposition N, je présume que vous avez fait la même chose pour l'exercice d'imposition N-1 ».

Dans le cas tranché par la Cour d'appel de Bruxelles, l'administration avait respecté formellement l'obligation qui pèse sur elle de notifier les indices de fraudes afin de pouvoir enrôler une cotisation supplémentaires au-delà du délai normal d'imposition. Toutefois, aucun indice de fraude concernant spécifiquement l'exercice d'imposition litigieux n'avait été repris dans la notification d'indices de fraudes.

La Cour a ainsi jugé que :

« L'appelante conteste à juste titre – sans que l'intimé n'y réponde –, qu'il puisse être déduit uniquement de faits constatés au cours d'exercices postérieurs 1999 et 2000 que des faits similaires auraient été commis au cours de l'exercice antérieur litigieux de 1998. Le taxateur n'a énoncé pour l'exercice litigieux devant la Cour aucun indice de fraude propre aux revenus de cet exercice qu'il entendait revoir et majorer apparemment sur la base de faits afférents aux exercices suivants.

La cotisation établie en remplacement ne l'a pas été régulièrement en conséquence et doit être annulée pour violation des articles 333 et 354 du CIR (1992) ».

En fin de compte, il s'agit d'un cas assez simple d'application de l'article 333 alinéa 3 du Code des

impôts sur les revenus précité, précisant que l'administration doit, à peine de nullité de l'imposition, notifier préalablement les indices de fraude qui existent en ce qui le concerne pour la période considérée.

De manière générale, si l'administration constate, lors d'un contrôle, l'existence d'indices de fraudes concernant l'exercice d'imposition examiné, elle tente souvent d'étendre le contrôle à plusieurs exercices antérieurs, présumant ainsi qu'une fraude existait déjà à ce moment là. Se fondant sur les travaux préparatoires, la circulaire de l'administration du 1er juillet 2009 précise ainsi à ce propos qu' :

“

Pour que l'administration puisse légalement bénéficier d'un délai d'imposition exorbitant (allant jusqu'à 7 ans), elle doit disposer d'indices de fraude portant sur chaque exercice pour lequel elle envisage d'enrôler une taxation complémentaire et notifier lesdits indices préalablement au contribuable. A défaut, la notification d'indices de fraude ne sera pas valable et la cotisation enrôlée par après sera nulle.

”

« Il est également question d'indices de fraude fiscale lorsque des pratiques anormales, constatées au cours d'un contrôle effectué pendant le délai de trois ans prévu à l'article 354, alinéa 1er, CIR 92, permettent à l'administration de présumer que les mêmes pratiques ou d'autres analogues sont utilisées par le contribuable depuis plus longtemps ».

Dans son arrêt précité, la Cour d'appel de Bruxelles a toutefois jugé, à fort juste titre, que l'existence même d'une fraude au cours d'un ou de plusieurs exercices d'imposition n'est pas, en soit, un indice de fraude concernant un exercice d'imposition antérieur.

Pour que l'administration puisse légalement bénéficier d'un délai d'imposition exorbitant (allant jusqu'à 7 ans), elle doit disposer d'indices de fraude portant sur chaque exercice pour lequel elle envisage d'enrôler une taxation complémentaire et notifier lesdits indices préalablement au contribuable. A défaut, la notification d'indices de fraude ne sera pas valable et la cotisation enrôlée par après sera nulle.



Tristan KRSTIC

Paypal et l'obligation de déclaration des comptes ouverts à l'étranger

Le résident fiscal belge est tenu d'indiquer, dans sa déclaration fiscale annuelle, si un ou plusieurs comptes étaient ouverts à un moment quelconque de l'exercice imposable, auprès d'un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne établi à l'étranger, soit à son nom, soit au nom d'un de ses enfants dont il avait la jouissance légale des revenus.

S'il répond « oui » à la question posée, il lui faut également mentionner dans sa déclaration fiscale annuelle, par compte, les nom et prénom du titulaire du compte ainsi que le pays où ce compte était ouvert.

Une obligation de déclaration similaire existe pour le résident fiscal français vis-à-vis de sa propre administration fiscale et un jugement français a récemment décidé que les comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger auxquels s'applique l'obligation de déclaration telle qu'elle est prévue par le droit fiscal français, s'entendent des comptes ouverts auprès de toute personne de droit public ou privé qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces. Elle en a conclu que l'obligation de déclaration des

“

Bien qu'une partie importante des utilisateurs du service Paypal ne l'utilisent que pour payer des achats en ligne, sans communiquer de données bancaires, et que le solde d'un compte Paypal est généralement nul ou faiblement créditeur, le résident fiscal belge, titulaire d'un tel compte, dispose donc d'un compte ouvert à l'étranger dont il semble bien devoir déclarer l'existence annuellement à l'administration fiscale belge.

Pour la grande majorité des contribuables qui sont titulaires d'un compte Paypal, aucun revenu imposable n'est pourtant lié à celui-ci, de telle sorte que l'obligation de déclaration d'un tel compte n'est pas d'un grand attrait pour l'administration fiscale, hormis celui de s'immiscer toujours un peu plus dans la vie privée des citoyens.

”

comptes à l'étranger s'entend également d'un compte Paypal.

Suivant cette décision, rendue par le Tribunal administratif de Pau le 25 avril 2013, un compte ouvert auprès de la société Paypal Europe, qui permet à son titulaire, disposant d'une adresse de courrier électronique et d'un mot de passe, d'avoir accès à des services de paiement et de procéder à des achats en ligne, constitue dès lors un compte étranger soumis à l'obligation de déclaration, puisque le siège de la société ne se situe pas en France.

Le service Paypal est effectivement assuré par Paypal Europe, qui est un établissement de crédit sous licence du Luxembourg, conformément à l'article 2 de la loi luxembourgeoise du 5 avril 1993 sur le secteur financier, et est soumis au contrôle des autorités luxembourgeoises, plus précisément de la Commission de Surveillance du Secteur Financier.

Bien qu'une partie importante des utilisateurs du service Paypal ne l'utilisent que pour payer des achats en ligne, sans communiquer de données bancaires, et que le solde d'un compte Paypal est généralement nul ou faiblement créditeur, le résident fiscal belge, titulaire d'un tel compte, dispose donc d'un compte ouvert à l'étranger dont il semble bien devoir déclarer l'existence annuellement à l'administration fiscale belge.

Pour la grande majorité des contribuables qui sont titulaires d'un compte Paypal, aucun revenu imposable n'est pourtant lié à celui-ci, de telle sorte que l'obligation de déclaration d'un tel compte n'est pas d'un grand attrait pour l'administration fiscale, hormis celui de s'immiscer toujours un peu plus dans la vie privée des citoyens.



Nicolas THEMELIN

Droits de succession : Nouvelles règles d'évaluation des titres cotés en région flamande et wallonne

La rédaction d'une déclaration de succession est souvent l'occasion de s'interroger sur l'épineuse question de l'évaluation des biens du défunt et, particulièrement, celle des titres délaissés.

Le Code des droits de succession prévoit, comme règle générale, que les biens repris à l'actif d'une succession doivent être évalués, pour le calcul des droits de succession, à leur « valeur vénale » à estimer par les déclarants, c'est-à-dire leur valeur marchande, dans des conditions normales de marché.

Pour les actions non cotées, la valeur vénale de celles-ci sera déterminée d'après leur valeur comptable corrigée en fonction des éléments propres à l'activité de la société.

En matière de titres cotés, la question peut se révéler plus sensible, compte-tenu de la fluctuation des cours au jour le jour, avec la conséquence extrême que les héritiers pourraient se voir pénaliser en cas de chute de cours postérieure au décès et antérieure au dépôt de la déclaration de succession.

Les Codes régionaux des droits de succession prévoient des règles dérogatoires à la règle générale afin de parer à cette difficulté.

Rappelons à ce propos que le critère déterminant pour savoir de quel Code relève la succession est, en règle, celui du domicile du défunt au jour du décès.

Alors que la règle particulière mise en place dans les trois régions consistait principalement en une référence au prix courant, c'est-à-dire une référence au cours mensuel moyen publié au Moniteur belge le 20 de chaque mois, la région flamande et la région wallonne ont récemment instauré de nouveaux systèmes d'évaluation entrés respectivement en vigueur le 1er août 2013 pour la région flamande et le 1er

novembre 2013 pour la région wallonne. Ces règles reposent sur un système similaire.

Les Codes flamand et wallon prévoient dorénavant que les instruments financiers admis à la négociation sur les marchés belges ou d'un autre Etat-membre de l'EEE et les instruments admis à la négociation sur un système multilatéral belge ou d'un autre pays de l'EEE sont évalués à leur valeur boursière (le Code flamand faisant référence à la « *valeur de bourse* » et le Code wallon faisant référence à la « *valeur vénale* ») à la date du décès du défunt ou à la même date des deux mois subséquents.

La valeur sera établie sur base de l'information des cours disponible dans la presse écrite spécialisée et/ou par le biais des sources numériques consultables spécialisées.

Il faut relever que la date choisie sera applicable à toutes les valeurs délaissées : il n'est donc pas possible de panacher les dates de valorisation selon les titres.

Rappelons encore que les instruments financiers qui ne sont pas visés par la règle particulière instaurée par les Codes flamand et wallon (titres hors EEE) seront évalués conformément à la règle générale, c'est-à-dire à la valeur boursière au jour du décès, sans possibilité d'atténuer les effets d'une éventuelle dépréciation des

titres par référence à un indice boursier postérieur.

Les nouvelles règles d'évaluation de titres cotés instaurées par la Région flamande et la Région wallonne doivent être approuvées en ce qu'elles entraînent une simplification des déterminations des valeurs. Cependant, si les héritiers décident de vendre des titres pour payer les droits de succession, ils n'auront que 2 mois pour faire l'opération sans être lésés au niveau de la valorisation des titres.



Sylvie LEYDER

“

Les nouvelles règles d'évaluation de titres cotés instaurées par la Région flamande et la Région wallonne doivent être approuvées en ce qu'elles entraînent une simplification des déterminations des valeurs. Cependant, si les héritiers décident de vendre des titres pour payer les droits de succession, ils n'auront que 2 mois pour faire l'opération sans être lésés au niveau de la valorisation des titres.

”

Régularisations fiscales et principe d'égalité

La procédure de régularisation fiscale, en plus d'être une procédure proposant aux contribuables de s'auto-dénoncer à l'administration fiscale, peut donner lieu à des situations inéquitables, comme celle relevée récemment dans le cadre d'un jugement du Tribunal de première instance de Bruges (jugement inédit du 31 octobre 2012).

Deux enfants, frère et sœur, héritent d'un patrimoine étranger non déclaré par leur père.

La sœur introduit une demande de régularisation fiscale.

Le frère procède, non par une régularisation fiscale, mais par une déclaration complémentaire aux droits de succession, dans laquelle, comme sa sœur, il avoue ne pas avoir déclaré le patrimoine successoral au moment du décès de leur père.

Suite à cette déclaration, spontanée, mais non introduite via la procédure de régularisation officielle, le fils se voit réclamer une somme de 370.000, dont un quart de dette fiscale proprement dite, un quart d'amendes, et le solde (soit la moitié de la dette totale) représentant des intérêts de retard. Presque quatre fois plus que sa sœur...

Le fils sollicite une remise gracieuse partielle des intérêts, sur la base de deux éléments : d'une part, il a déclaré spontanément l'avoir successoral, et d'autre part, sa sœur a payé moins que lui au titre d'amendes et d'intérêts de retard (la procédure de régularisation prévoyait une majoration limitée à 10% de l'impôt successoral sur les avoirs non déclarés).

A noter que le frère avait introduit, en même temps que sa sœur, un dossier de régularisation, mais que celui-ci fut clôturé anticipativement sur invitation du SDA, étant donné qu'à ce moment, la situation du frère faisait l'objet d'une instruction pénale pour fraude fiscale - quoique pour un tout autre motif que le patrimoine étranger provenant de la succession. Justification étrange, de la part du SDA, étant donné que seuls les actes d'investigation « spécifiques » empêchaient l'introduction de la procédure de régularisation.

Selon le tribunal, il n'y a pas de violation du principe d'égalité entre les contribuables, car ce principe implique que des cas semblables soient traités de manière différente, tandis que la situation dans laquelle se trouvait le frère n'était pas comparable à celle de sa sœur : la sœur avait obtenu une attestation de régularisation, le frère avait renoncé à sa demande (et ce, il faut le souligner, alors que rien ne l'y obligeait légalement, étant donné que l'enquête pénale fiscale qui était dirigée à son en-

contre, ne concernait pas le dossier successoral).

Certes, le contribuable s'est placé lui-même dans cette situation différente de celle de sa sœur, en renonçant « volontairement » à sa demande.

Toutefois, l'invitation qui lui fut faite par le service des décisions

“

Ce jugement constitue une excellente illustration du fait que, même si le contribuable veut procéder à une régularisation fiscale, il peut se retrouver pris dans les rets de cette même procédure - entraînant une impossibilité de revenir en arrière, et donc, de revenir sur son aveu -, alors même que le bénéfice de la procédure lui est finalement refusé, de surcroît pour des raisons discutables.

En matière pénale, un prévenu peut toujours revenir sur un aveu qu'il a livré dans le cadre d'une procédure. Or, il n'est plus contesté, à ce jour, que les amendes fiscales telles que les amendes en matière de droits de succession, sont bien analogues à des amendes pénales, et doivent être traitées comme telles, en matière de contrôle de proportionnalité, par rapport à l'infraction, et en matière de circonstances atténuantes ou de sursis.

”

anticipées, compétent en matière de procédure de régularisation, de renoncer « volontairement » à sa demande, n'est en rien remise en question dans le cadre de ce jugement, alors qu'il y aurait sans doute eu lieu de le faire.

Dans un cas comme dans l'autre, les héritiers ont procédé à une dénonciation volontaire de leur propre situation au fisc.

Dans les deux cas, l'administration a été mise en possession, par les contribuables eux-mêmes, des documents auxquels elle n'aurait sans cela jamais pu avoir accès, la succession datant de 2003.

S'il n'y avait eu l'existence de cette procédure exorbitante de droit commun, qu'est la régularisation fiscale, les deux contribuables auraient payé l'impôt, les amendes et les intérêts de retard, et tous deux auraient pu solliciter une remise de ces intérêts de retard, ainsi qu'il était d'usage avant que n'existe la loi sur la régularisation fiscale (et l'obtenir, sur la base du caractère volontaire de leur auto-dénonciation).

Bien plus que le comportement du contribuable qui se désiste « volontairement » de sa demande de régularisation, c'est la loi sur la régularisation qui crée elle-même l'inégalité entre les deux héritiers, et qui place ceux-ci, alors qu'ils se trouvent dans des situations de fait strictement identiques, dans des situations de droit profondé-

ment dissemblables, l'un étant tenu de payer plus de trois fois plus d'impôts que l'autre, au bénéfice de l'Etat.

Ce jugement constitue une excellente illustration du fait que, même si le contribuable veut procéder à une régularisation fiscale, il peut se retrouver pris dans les rets de cette même procédure - entraînant une impossibilité de revenir en arrière, et donc, de revenir sur son aveu -, alors même que le bénéfice de la procédure lui est finalement refusé, de surcroît pour des raisons discutables.

En matière pénale, un prévenu peut toujours revenir sur un aveu qu'il a livré dans le cadre d'une procédure. Or, il n'est plus contesté, à ce jour, que les amendes fiscales telles que les amendes en matière de droits de succession, sont bien analogues à des amendes pénales, et doivent être traitées comme telles, en matière de contrôle de proportionnalité, par rapport à l'infraction, et en matière de circonstances atténuantes ou de sursis.

Pourquoi ce droit devrait-il dès lors être dénié au contribuable qui, sans y être légalement tenu, avoue sa faute au fisc ?



Séverine SEGIER

La Commission saisit la Cour européenne de justice à l'encontre de la Belgique pour dispositions discriminatoires en matière de droits de succession

La Commission européenne a publié le 26 septembre 2013 un communiqué de presse annonçant sa décision de saisir la Cour européenne de justice à l'encontre de la Belgique à propos de certains aspects de la réglementation fiscale de la Région wallonne jugés discriminatoires et contraires aux règles de l'Union européenne sur la libre circulation des capitaux.

Aux fins du calcul de la base imposable des droits de succession, l'article 21 du Code des droits de succession applicable en Région wallonne prévoit, pour les actions, le choix entre plusieurs cours. Cette disposition permet aux héritiers d'opter pour le cours le plus favorable pour eux, qui est généralement le cours le plus bas.

La Commission reproche toutefois à la législation belge de n'offrir ce choix que pour les actions cotées sur un marché boursier belge. Les actions cotées sur les marchés



La Commission européenne a publié le 26 septembre 2013 un communiqué de presse annonçant sa décision de saisir la Cour européenne de justice à l'encontre de la Belgique à propos de certains aspects de la réglementation fiscale de la Région wallonne jugés discriminatoires et contraires aux règles de l'Union européenne sur la libre circulation des capitaux.

La Commission reproche toutefois à la législation belge de n'offrir ce choix que pour les actions cotées sur un marché boursier belge. Les actions cotées sur les marchés boursiers des autres Etats membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ne peuvent être valorisées qu'au cours du moment du décès. Il n'est donc pas possible de choisir entre plusieurs cours pour ces actions.



boursiers des autres Etats membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen ne peuvent être valorisées qu'au cours du moment du décès. Il n'est donc pas possible de choisir entre plusieurs cours pour ces actions.

Selon la Commission, cette situation pourrait avoir pour effet de dissuader les résidents fiscaux belges d'investir dans des actions étrangères, puisque leur héritage risquerait de s'en trouver taxé plus lourdement en application du Code des droits de succession applicable en Région wallonne.

L'absence de choix pour la valorisation des actions cotées sur les marchés boursiers hors de Belgique serait ainsi discriminatoire et constituerait une restriction à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Si la Belgique se voit désormais traduite devant la Cour européenne

de justice, c'est dû à l'absence de réponse des autorités belges à un avis motivé qui lui avait été adressé par la Commission dans le courant du mois d'avril 2012, soit il y a plus d'un an.

Au moyen de cet avis, la Commission demandait officiellement à la Belgique de modifier les dispositions en cause, qui étaient alors similaires en Région wallonne et en Région de Bruxelles-capitale. Cette dernière Région a cependant apporté à sa législation des modifications qui sont entrées en vigueur le 14 décembre 2012.

Ce n'est donc que suite à l'inertie des seules autorités wallonnes que la Belgique se voit une nouvelle fois assignée devant la Cour européenne de justice pour des dispositions fiscales jugées discriminatoires. Une réponse motivée apportée à l'avis de la Commission ou une modification du Code des droits de succession applicable en Région wallonne aurait permis d'éviter une nouvelle

procédure en justice et, éventuellement, une nouvelle condamnation à l'encontre de la Belgique.

Nicolas THEMELIN





IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFCHRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Lida ACHTARI
Tristan KRSTIC
Sylvie LEYDER
Séverine SÉGIER
Nicolas THEMELIN

Editeur responsable

Thierry AFCHRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2014

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

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

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

Design by Artwhere
www.artwhere.be