



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 87 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2014 - info@idefisc.be

Editorial

Il n'y aura pas de vraie réforme fiscale

À l'heure de constituer un nouveau gouvernement, chacun sait que l'un des enjeux présentés comme majeurs est la réalisation d'une « réforme fiscale ».

À lire les programmes des partis, il faut bien constater qu'aucun ne propose une réforme réellement ambitieuse.

La plupart se contentent de propositions tendant à maintenir le montant total des charges fiscales, en proposant des augmentations de certains impôts et des diminutions d'autres taxes. L'on sait qu'en général ce genre de proposition aboutit quand même toujours à une augmentation de l'impôt total. Ce qui est proposé, c'est dans une mesure qui reste à apprécier, augmenter la charge sur les revenus du capital tout en diminuant celle qui frappe le travail.

La proposition peut paraître simple et elle trouve une incontestable justification dans le fait que la Belgique taxe, plus que n'importe quel autre pays au monde, les revenus du travail. Mais on ne rappelle jamais que c'est un choix délibéré et parfaitement cynique :

les revenus du travail sont les plus lourdement taxés tout simplement parce qu'ils sont mathématiquement les plus importants et que c'est en taxant ces revenus là que l'Etat perçoit le maximum d'impôt. Si l'on voulait réduire de seulement 1 point - ce qui est évidemment dérisoire - la charge fiscale sur le travail et augmenter d'un montant équivalant l'impôt sur les revenus mobiliers, il faudrait majorer le précompte de 5 à 6 points, ce qui est une augmentation substantielle. Il en est ainsi tout simplement parce qu'il y a beaucoup moins de revenus mobiliers que de revenus professionnels.

Comme en réalité l'Etat ne diminue *jamais* ses dépenses, et qu'il est vraisemblable qu'il les augmentera encore, on peut craindre une forte augmentation de la taxation de l'épargne, combinée à une diminution dérisoire de l'imposition de certains revenus professionnels.

Il est vrai que certains partis, qui ne forment pas la majorité, proposent une réduction d'impôt de ... 5 milliards d'euros. Par rapport au total des charges qui accablent les contribuables, cela doit repré-

senter 2 à 3 % et encore, ce projet ne s'accompagne pas d'une réduction de dépenses, mais d'un espoir, évidemment vain, qu'une réduction aussi minuscule des charges entraînera un « effet retour » qui recréera de la base imposable, et donc d'autres impôts. Même ceux qui veulent réduire les impôts ne visent en réalité qu'à ne pas encore les augmenter, et ce après deux ans où la rage taxation a atteint des sommets.

Une vraie réforme fiscale consisterait à poser d'abord la première question, qui est celle de l'absence de justification d'un système où l'Etat prélève environ la moitié de tout ce que les gens gagnent. Cela amène nécessairement à se poser la question du rôle de l'Etat, qu'il faut réduire sensiblement, et donc de l'importance de ses dépenses, en remettant en cause la doctrine de l'Etat Providence qui est la cause de l'étatisation croissante de l'ensemble de la société. Comme aucun parti de gouvernement n'a le courage de le faire, il ne faut s'attendre à rien de bon dans les 5 années à venir.



Thiery AFsCHRIFT

Les coups de griffe de l'ours

Attention aux plus-values !

La période est dangereuse. Celle où se forment les gouvernements est celle où l'on veut récompenser les clientèles électorales. Les contribuables étant le groupe le moins organisé, même s'il est le plus nombreux, les « cadeaux » sont presque toujours des dépenses supplémentaires. Et celles-ci sont financées, par des impôts nouveaux.

Comme la Belgique taxe déjà très lourdement les revenus professionnels, et, quoi qu'en disent certains, lourdement aussi l'épargne, beaucoup lorgnent sur les quelques revenus qui ne sont pas encore trop lourdement taxés, pour en proposer l'imposition. Dans leur esprit, l'égalité de taxation veut toujours dire taxer tout plus fort plutôt que réduire la taxation de ce qui est trop lourdement imposé.

C'est pourquoi il faut craindre une taxation, avec dans doute des modalités, des taux réduits, des délais, des plus-values réalisées par les personnes physiques ou d'une partie d'entre elles.

Le plus pernicieux dans une telle taxation est qu'elle risque de frapper la partie non encore réalisée des plus-values futures. En clair, si l'on a acheté 100 des actions en 2008, et qu'elles valent aujourd'hui 130, on risque d'être taxé sur 40 si on les vend pour 140 en 2015. Ce n'est pas juridiquement une rétroactivité mais l'effet est le même. Sauf bien sûr, si, avant taxation, l'on vendait aujourd'hui les actions au cours de 130 et qu'on achète autre chose ...

Sommaire

Il n'y aura pas de vraie réforme fiscale	1
Double imposition franco-belge : la jurisprudence française montre l'exemple	4
Article 358 du Code des impôts sur les revenus : délai spécial d'imposition en cas d'action en justice	5
Suppression inopinée du droit réduit de cession à titre gratuit de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie en Région wallonne	6
Avis d'imposition d'office : Le contribuable a droit au respect du délai d'un mois pour répondre	8
La déductibilité des frais afférents à une activité accessoire déficitaire	9
Exonération des livraisons intracom-munautaires : la preuve du transport incombe au vendeur	10
Les voyages organisés hors Union européenne et la TVA	11
Taxation au prorata des rémunérations d'un gérant de société luxembourgeoise	13
La réforme bancaire, quelles conséquences pour l'épargne ?	14
Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée	16
La TVA est-elle comprise dans le prix d'un bien ou d'un service qui n'en fait pas mention ?	17
L'accord FATCA a été signé entre la Belgique et les Etats-Unis	18
Le sursis en matière d'accroissements d'impôts	19
Les sociétés patrimoniales immobilières bénéficient désormais également du droit de donation réduit en Wallonie	20
Réforme des cotisations sociales des travailleurs indépendants	22

Double imposition franco-belge : la jurisprudence française montre l'exemple

On connaît l'in vraisemblable problème que rencontrent les résidents belges qui détiennent des intérêts dans des sociétés françaises : alors que les deux pays sont liés par une convention préventive de la double imposition (CPDI), ils subissent néanmoins une telle double imposition sur leurs dividendes perçus en France !

Le problème ne vient nullement de la Convention entre les deux Etats, qui prévoit, à l'instar de la plupart des conventions de ce type, que les dividendes et intérêts sont en principe imposables dans l'Etat de résidence (en l'espèce, la Belgique), tout en autorisant un système de retenue à la source (RAS) de 15 % maximum au profit de l'Etat de la source du revenu (la France). Pour éviter la double imposition qui peut en résulter, l'article 19, A, 1, de la CPDI, prévoit expressément que pour les dividendes qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source et qui sont recueillis par des résidents belges, "l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part, du précompte mobilier perçu au taux normal, et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt

étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent dudit montant net".

Dans ce système, la retenue à la source de 15 % en France est donc compensée par une imputation égale de 15 % en Belgique.

Le mécanisme conventionnel est donc parfaitement neutre pour le contribuable, ce qui est le but même de la convention, et il s'est montré tout aussi efficace pendant de nombreuses années, la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) imputable selon le

droit interne belge étant elle-même fixée à 15 %.

A la fin des années 80, le législateur belge a toutefois décidé de réduire unilatéralement cette QFIE à ... 0 % (!) et, depuis lors, l'administration fiscale s'estime en droit de taxer les dividendes d'origine française au taux prévu par la loi belge, sans accorder la moindre imputation à titre de QFIE. L'administration se fonde à cet égard sur le fait que la CPDI précise que la QFIE est "déductible dans les conditions fixées par la législation belge", sans tenir compte de la suite du texte conventionnel, qui précise pourtant :

“

Le tribunal observe que les contribuables belges qui perçoivent des dividendes de sociétés françaises et qui sont mis dans l'impossibilité d'imputer dans leur pays les retenues à la source française ne bénéficient pas d'un régime équivalent à celui de résidents français qui auraient perçus les mêmes dividendes, car ces derniers auraient bénéficié, en France et selon les dispositions du droit interne français, d'un abattement de 40 % majoré d'un abattement forfaitaire et d'un crédit d'impôt.

Le tribunal en déduit fort logiquement que la retenue à la source appliquée à ces dividendes est dès lors constitutive d'une restriction discriminatoire à la liberté de circulation des capitaux contraire au Traité.

Un tel jugement devrait, on l'espère, pousser les autorités fiscales des deux Etats à revoir enfin les règles d'imputation de l'impôt payé à la source sur l'impôt dû dans l'Etat de résidence, et ce, conformément au libellé même de la Convention, en vue d'éviter toute double imposition.

”

“sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 pour cent” !

Le refus de la Belgique de se conformer à la Convention internationale qui la lie à la France a été dénoncé à plusieurs reprises par des contribuables belges, mais les Cours et tribunaux de notre pays se sont montrés jusqu'ici fort peu enclin à condamner cette violation du droit international.

Les juges français tentent pour leur part de se montrer plus actifs face à cette situation inéquitable.

Ainsi, le tribunal administratif de Montreuil a rendu le 5 juillet 2013 un jugement fort intéressant fondé sur les principes de droit européen. Le tribunal commence par rappeler la jurisprudence européenne selon laquelle le désavantage pouvant résulter pour la personne non résidente de l'exercice parallèle des compétences fiscales par les deux Etats ne constitue pas, dès lors que cet exercice ne revêt pas un caractère discriminatoire, une restriction à la liberté de circulation des capitaux prohibée par le Traitement de l'Union européenne.

Mais le tribunal observe ensuite que les contribuables belges qui perçoivent des dividendes de sociétés françaises et qui sont mis dans l'impossibilité d'imputer dans leur pays les retenues à la source française ne bénéficient pas d'un régime équivalent à celui de résidents français qui

auraient perçus les mêmes dividendes, car ces derniers auraient bénéficié, en France et selon les dispositions du droit interne français, d'un abattement de 40 % majoré d'un abattement forfaitaire et d'un crédit d'impôt.

Le tribunal en déduit fort logiquement que la retenue à la source appliquée à ces dividendes est dès lors constitutive d'une restriction discriminatoire à la liberté de circulation des capitaux contraire au Traité.

Un tel jugement devrait, on l'espère, pousser les autorités fiscales des deux Etats à revoir enfin les règles d'imputation de l'impôt payé à la source sur l'impôt dû dans l'Etat de résidence, et ce, conformément au libellé même de la Convention, en vue d'éviter toute double imposition.



Martin VAN BEIRS

Article 358 du Code des impôts sur les revenus : délai spécial d'imposition en cas d'action en justice

Le contribuable a, en principe, jusqu'au 30 juin de l'exercice d'imposition pour établir sa déclaration fiscale.

Lorsque la déclaration est rentrée dans les délais et lorsque les conditions de forme sont respectées, l'administration a, quant à elle, dix-huit mois à dater du 1er janvier de l'exercice d'imposition pour enrôler l'impôt sur base des revenus mentionnés dans la déclaration.

L'article 358 du Code des impôts sur les revenus (ci-après, « CIR 92 ») prévoit un délai spécial d'imposition dans le cas où une action en justice est introduite.

Cette disposition est rédigée comme suit : « § 1er. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où : 3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ».

Le paragraphe 2 de l'article 358 du CIR 92 poursuit en précisant que le

délai pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt est de douze mois à compter de la date à laquelle « *la décision dont l'action judiciaire visée au § 1er, 3°, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours* ».

La Cour d'appel d'Anvers a rendu le 8 octobre 2013 un arrêt dans lequel elle a jugé que le délai d'imposition prévu par l'article 358 du CIR 92 ne s'appliquait pas à l'affaire en cause (Anvers, 8 octobre 2013, RG n° 2012/AR/1430).

En l'espèce, l'administration a fait application de l'article 358 du CIR 92 dans la décision de taxation d'office.

La Cour rappelle qu'il ne faut pas attendre qu'une décision définitive ait été rendue pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt. En réalité, dès que l'action en justice révèle que des revenus imposables n'ont pas été déclarés, la cotisation peut être établie.

Elle poursuit en précisant qu'il n'est pas nécessaire que ce soit l'action introduite en justice qui ait révélé l'existence de revenus non déclarés. Elle cite un arrêt de la Cour de cassation du 2 mai 1997 qui affirme qu'il

Le délai spécial d'imposition ne peut en aucun cas être invoqué pour examiner à nouveau la situation fiscale du contribuable par le biais de nouveaux actes d'investigation.

suffit que l'action judiciaire révèle des faits qui serviront à prouver que des revenus imposables n'ont pas été déclarés.

En outre, ce délai spécial d'imposition ne peut en aucun cas être invoqué pour examiner à nouveau la situation fiscale du contribuable par le biais de nouveaux actes d'investigation. En l'espèce, l'administration a fait application de l'article 358 du CIR 92. L'administration a procédé à des demandes de renseignements auprès de tiers, tels que le service du registre de la population de la commune du contribuable. Elle a ensuite fait recours à l'imposition d'office.

La Cour d'appel d'Anvers conclut que les éléments tirés de l'action judiciaire étaient insuffisants pour affirmer que des revenus imposables n'ont pas été déclarés pour l'exercice d'imposition 2002. De plus, l'administration a appliqué l'article 358 du CIR 92 pour réexaminer la situation fiscale du contribuable sur base d'éléments étrangers à l'action en justice dont elle n'avait pas encore connaissance jusqu'ici.

L'article 358, § 1er du CIR 92 ne pouvait dès lors pas être appliqué. La Cour condamne l'Etat belge et réforme ainsi le jugement rendu le 30 mars 2012 par le tribunal de première instance d'Anvers.



Florence CAPPUYNS

Suppression inopinée du droit réduit de cession à titre gratuit de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie en Région wallonne

Jusqu'il y a peu, la Région wallonne permettait, par une disposition expresse du Code des droits d'enregistrement (art. 131bis CDE) d'enregistrer à un taux réduit (compris entre 3,3 et 7,7 %) une donation du bénéficiaire de la prestation d'un contrat d'assurance-vie, par la désignation du donataire en tant que bénéficiaire de ce contrat en cas de prédécès de l'assuré. Dans ce cas, le capital stipulé dans le contrat comme devant être versé au bénéficiaire en cas de prédécès de l'assuré, tel qu'existant au jour de la donation, était réputé constituer le bien meuble donné, et était utilisé pour déterminer la base taxable aux droits de donation.

Le nouveau décret, daté du 11 avril 2004 (M.b. 9 mai 2014) qui a supprimé cette possibilité, était en principe destiné à répondre à une critique formulée par la Commission européenne à l'encontre de la réglementation fiscale wallonne qui restreignait considérablement

les possibilités de donation à des taux réduits de certains instruments financiers déterminés.

Si ces restrictions ont, certes, disparu suite à la modification décrétales, une disposition souvent utilisée par les contribuables wallons a disparu avec elles, de manière assez inexplicable.

Désormais, pourront être assujetties aux droits réduits de donation, les donations entre vifs de biens meubles (quels qu'ils soient), à l'exception des « donations qui sont affectées d'une condition suspensive devant se réaliser par suite du décès du donateur », c'est-à-dire dont les effets sont suspendus jusqu'au décès du donateur.

Dès lors, ces donations-là, si elles sont enregistrées, ne peuvent en bonne logique plus bénéficier du taux réduit, à défaut désormais de disposition d'exception expresse en ce sens, et doivent dès lors être soumises aux droits de do-

nation au taux ordinaire (qui sont équivalents aux droits de succession... et qui peuvent aller jusqu'à 80% entre étrangers).

Pourtant, en 2010, le législateur décretales wallon avait explicitement introduit dans la législation décrétales un mécanisme permettant de donner le bénéfice d'un contrat d'assurance-vie, en ne payant qu'un droit de donation réduit.

Le paiement de ce droit de donation permettait d'éviter l'imposition du capital assuré aux droits de succession lors du décès, aux taux progressifs pouvant aller jusqu'à 80% selon le degré de parenté avec le défunt. Cette possibilité était intéressante aussi bien pour la Région (qui engrangeait des recettes immédiates et certaines), que pour les contribuables (qui ne couraient pas le risque lié à l'éventualité d'un décès dans les trois ans du donateur).

Ce type de donation a été encouragé et d'ailleurs abondamment pra-

tiqué en Wallonie à partir de 2010 : il offrait au contribuable une solution efficace et sûre lui permettant de transmettre son patrimoine à la génération suivante, voire même à un tiers, sans risque fiscal en cas de décès inopiné.

Les travaux préparatoires du décret sont muets quant aux raisons qui ont pu animer le législateur décretales pour supprimer cette possibilité.

Bien entendu, il reste toujours possible de procéder à cette donation par acte sous seing privé, ce qui reste parfaitement légal et admis même par l'administration fiscale elle-même (qui a expressément mentionné dans sa circulaire explicative relative à la disposition anti-abus n°8/2012 que la donation non enregistrée restait parfaitement valable), mais le donateur et le donataire doivent alors accepter de courir le risque que les droits cédés soient quand-même taxés aux droits de succession en même temps que les autres actifs successoraux, si le donateur vient à décéder dans les 3 ans de la donation.

Il s'agit donc d'une régression particulièrement incompréhensible et peu à propos de la législation décretales wallonne.

“ *Le nouveau décret était en principe destiné à répondre à une critique formulée par la Commission européenne à l'encontre de la réglementation fiscale wallonne qui restreignait considérablement les possibilités de donation à des taux réduits de certains instruments financiers déterminés.*

Si ces restrictions ont, certes, disparu suite à la modification décretales, une disposition souvent utilisée par les contribuables wallons a disparu avec elles, de manière assez inexplicable.



Séverine SEGIER

Avis d'imposition d'office : Le contribuable a droit au respect du délai d'un mois pour répondre

La Cour d'appel de Bruxelles a rappelé, dans un arrêt du 24 octobre 2013, le caractère essentiel du droit du contribuable de pouvoir faire connaître son désaccord ou ses observations sur les nouvelles constatations et sur les nouvelles rectifications apportées aux éléments retenus par le taxateur pour déterminer l'impôt dû.

En l'espèce, une cotisation primitive avait été établie sur base des revenus déclarés du contribuable. Par la suite, un premier avis de rectification par lequel l'administration proposait d'augmenter le revenu net imposable avait été envoyé au contribuable. Ce dernier avait marqué son accord sur ce premier avis de rectification. Une cotisation complémentaire à l'impôt des personnes physiques fût donc enrôlée sur cette nouvelle base.

Un second avis de rectification proposant un nouveau montant plus élevé est encore adressé au contribuable. Celui-ci ne réserva cependant pas de réponse à ce second avis.

Faute de réponse au second avis

de rectification dans le délai d'un mois, l'administration adressa au contribuable une première notification d'imposition d'office.

Parallèlement, une société dont le contribuable est gérant avait fait l'objet d'une procédure d'instruction de sa réclamation fiscale. Dans ce cadre, un accord est trouvé entre le mandataire du gérant et le fonctionnaire chargé du traitement du dossier concernant la société pour ajouter un certain montant aux rémunérations du contribuable gérant pour l'exercice d'imposition concerné.

Quelques semaines plus tard, l'administration prit connaissance de l'accord conclu avec le mandataire dans le cadre de la procédure concernant la société. Elle décida alors d'émettre un second avis d'imposition d'office afin d'ajouter aux revenus du contribuable le montant des rémunérations stipulé dans l'accord. Dans cet avis, l'administration précisa que la cotisation sera établie d'office dans les 8 jours en raison de l'absence de réponse du contribuable au second avis de rectification.

Le contribuable contesta la régularité de la procédure au motif que l'accord conclu avec le mandataire était postérieur à l'avis de rectification resté sans réponse. Dès lors, il n'a pas pu faire valoir ses observations sur la base imposable finalement retenue puisque celle-ci trouve son fondement dans cet accord.

“

Par cet arrêt, la Cour d'appel de Bruxelles rappelle un principe essentiel qu'est le droit du contribuable de pouvoir s'exprimer sur les éléments retenus par l'administration pour déterminer l'impôt qui sera mis à sa charge et condamne une application à la lettre des dispositions du Code par l'administration.

”

Dans son arrêt, la Cour commence par rappeler les règles en vigueur :

L'article 256 du Code des impôts sur les revenus 1964 permet à l'administration de procéder à la taxation d'office dans le cas où le contribuable s'est abstenu de répondre dans le délai d'un mois à l'avis de rectification prescrit à l'article 251 du même code. Le dernier alinéa de l'article 256 CIR64 prescrit un nouveau délai d'un mois pour répondre à l'avis d'imposition d'office sauf dans le cas où le contribuable n'a pas répondu dans le délai fixé à un avis de rectification antérieur.

Elle constate ensuite que le second avis d'imposition d'office retenait une base imposable nettement différente que celle qui était proposée dans l'avis de rectification auquel le contribuable n'avait pas réservé de suite.

La Cour en conclut qu'en l'espèce, l'administration n'a pas laissé au contribuable un délai d'un mois pour faire valoir ses observations sur divers éléments de la base imposable de la cotisation telle qu'elle a finalement été établie.

La Cour décide que le fait qu'il y ait eu un accord conclu entre le mandataire et l'administration pour ajouter un certain montant aux rémunérations d'associé actif du contribuable ne saurait suffire, cet accord étant nécessairement limité car ne portant pas sur l'ensemble des éléments sur lesquels la taxation a été basée (charges professionnelles admises, accroissements,...).

La Cour tranche donc en faveur du contribuable : « *n'ayant pas pu disposer du délai minimum d'un mois pour faire valoir ses éventuelles observations sur les divers éléments de l'imposition finalement enrôlée, l'avis d'imposition d'office et la cotisation établie sur sa justification doivent être annulés* ».

Par cet arrêt, la Cour d'appel de Bruxelles rappelle un principe essentiel qu'est le droit du contribuable de pouvoir s'exprimer sur les éléments retenus par l'administration pour déterminer l'impôt qui sera mis à sa charge et condamne une application à la lettre des dispositions du Code par l'administration.



Pauline MAUFORT

La déductibilité des frais afférents à une activité accessoire déficitaire

La presse s'est récemment fait l'écho d'une pratique de l'administration fiscale qui consisterait à rejeter les charges professionnelles des indépendants complémentaires, sous prétexte qu'ils sont en perte depuis plusieurs années. Ce faisant, ces derniers seraient empêchés d'imputer ces pertes sur leurs autres revenus professionnels. Existe-t-il une base légale pour agir de la sorte ?

Pour être déductible, une dépense ne doit pas seulement avoir un lien avec l'activité professionnelle du contribuable mais aussi avoir pour finalité l'acquisition ou la conservation de revenus professionnels imposables, conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992.

La dépense doit donc être engagée dans un but intéressé et non à fonds perdus. Cette dépense ne doit pas pour autant avoir été nécessairement faite ou supportée

en vue d'acquérir ou conserver des revenus de l'année ou de l'exercice comptable au cours duquel elle a été faite.

Les termes « en vue d'acquérir ou de conserver » des revenus n'impliquent pas non plus que la dépense doive être volontaire. Une dépense subie contre son gré peut parfaitement être admise. La finalité de la charge est une question de corrélation plus que de volonté.

Dans ce cadre, il faut mais il suffit qu'il y ait une activité professionnelle. La jurisprudence fiscale reconnaît qu'aucune disposition fiscale ne soumet la déductibilité des charges professionnelles qu'un contribuable a supportées au fait que son activité ait effectivement engendré des revenus imposables.

A fortiori, la déductibilité des frais n'est pas non plus subordonnée à la condition qu'ils soient inférieurs au montant des revenus professionnels déclarés qu'ils ont permis au contribuable d'acquérir ou de conserver.

La circonstance qu'une exploitation soit en perte ne justifie dès lors pas le rejet des dépenses engagées par le contribuable, et

Si l'administration peut, certes, apprécier la finalité professionnelle de la dépense qu'il a plu au contribuable d'effectuer, elle n'est pas autorisée à en apprécier l'opportunité ou l'utilité. En effet, il n'appartient pas à l'administration fiscale d'imposer au contribuable l'organisation de son travail, pourvu que ce travail ait pour finalité de lui procurer un revenu.

l'administration fiscale ne peut déduire du seul fait du dépassement des recettes par les dépenses que ces dernières sont nécessairement déraisonnables.

En cas d'absence de revenus professionnels durant plusieurs années, il y a lieu d'examiner, en fait, si les frais professionnels déclarés ont bien été exposés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables et, dans l'affirmative, s'ils n'excèdent pas de manière déraisonnable les besoins professionnels du contribuable.

Lorsque le contribuable a réellement l'intention de chercher à se procurer un revenu, même accessoire, et, par conséquent, lorsque l'activité accessoire déficitaire considérée ne se réduit pas à une activité « de loisir », les frais y afférents doivent être admis en déduction, sauf s'ils sont somptuaires, c'est-à-dire s'ils dépassent de manière déraisonnable ses besoins professionnels.

Si l'administration peut, certes, apprécier la finalité professionnelle de la dépense qu'il a plu au contribuable d'effectuer, elle n'est pas autorisée à en apprécier l'opportunité ou l'utilité. En effet, il n'appartient pas à l'administration fiscale d'imposer au contribuable l'organisation de son travail, pourvu que ce travail ait pour finalité de lui procurer un revenu.

Exonération des livraisons intracommunautaires : la preuve du transport incombe au vendeur

Les livraisons intracommunautaires de biens entre assujettis sont exonérées en vertu de l'article 39bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Pour bénéficier de cette exemption, différentes conditions doivent être respectées de manière stricte. L'objectif de ces conditions est de prévenir la fraude.

En effet, la TVA ne sera pas due pour une livraison intracommunautaire au départ de la Belgique dans la mesure où le vendeur est un assujetti, où la livraison est effectuée pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non-assujettie, agissant en tant que tels dans un autre Etat membre et qui sont tenus d'y soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires de biens.

En outre, le vendeur doit prouver que le bien est effectivement transporté dans un autre Etat de l'Union européenne. Cette preuve est très difficile à rapporter.

La Cour d'appel d'Anvers a rendu un arrêt le 17 septembre 2013 (RG n° 2012/AR/1128) dans lequel elle rappelle justement que la charge de la preuve du trans-

port dans le cadre d'une livraison intracommunautaire incombe au vendeur.

Ce dernier doit produire les documents permettant à l'administration de procéder à un contrôle réel et objectif quant à la réalité de l'envoi ou du transport des biens en dehors de la Belgique.

L'arrêté royal n° 52 du 29 décembre 1992 prévoit, en son article 3, que « *le vendeur doit être à tout moment en possession de tous les documents justifiant la réalité de l'expédition ou du transport des biens ; il doit produire ceux-ci à toute demande des agents chargés du contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Ces documents comprennent entre autres les contrats, les bons de commande, les documents de transport et les documents de paiement* ». La réalité de la livraison intracommunautaire peut être apportée par d'autres moyens de preuve.

En l'espèce, de tels documents n'ont pas été produits par le vendeur. La Cour précise que le simple fait d'avoir facturé les marchandises à des sociétés d'autres Etats membres ne prouve pas que les marchandises ont été effectivement expédiées ou transportées dans un autre Etat membre. En outre, l'immatriculation du véhicule en Allemagne ne constitue pas non plus une preuve du transport ou de l'expédition du bien dans un autre Etat membre.

La prudence est de rigueur: les vendeurs doivent s'assurer de l'identité de la personne à laquelle ils livrent des biens avec exonération de la TVA, surtout dans l'hypothèse où c'est l'acheteur qui se charge du transport des biens.

L'acheteur a, quant à lui, tout intérêt à fournir au vendeur des documents satisfaisants afin d'éviter de devoir payer la TVA. En effet, si le fournisseur de biens a un doute quant au numéro d'identification à la TVA de son client notamment, il peut se faire payer la TVA par son cocontractant.

art. 310/12). En effet, si le fournisseur de biens a un doute quant au numéro d'identification à la TVA de son client notamment, il peut se faire payer la TVA par son cocontractant.



Florence CAPPUYNS

Les voyages organisés hors Union européenne et la TVA

La Cour de justice de l'Union européenne a rendu le 13 mars 2014 un arrêt faisant suite à une demande de question préjudicielle introduite par le tribunal de première instance de Bruges dans le cadre de litiges opposant un tour-opérateur et une unité TVA à l'administration fiscale belge.

Les requérants organisent des voyages touristiques tant dans l'Union européenne qu'en dehors de celle-ci et ont pour ce faire, recours aux services de tiers (hôteliers, compagnies aériennes, ...).

Le tour-opérateur et les membres de l'unité TVA souhaitaient obtenir le remboursement de la TVA qui leur avait été réclamée sur les voyages organisés en dehors de l'Union européenne. Cette demande de remboursement leur ayant été refusée par l'administration fiscale, chacun a déposé une requête devant le tribunal de première instance de Bruges, lequel a joint les deux affaires.

Jusqu'au 1er décembre 1977, les prestations de services des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union européenne étaient exonérées. Ce n'est qu'à partir de cette date que,

La jurisprudence est constante en la matière (notamment Anvers, 12 janvier 2010 et Bruxelles, 28 septembre 2011). Cette mesure s'inscrit dans le cadre de la lutte renforcée contre la fraude.

La prudence est de rigueur dans ce domaine. Les vendeurs doivent s'assurer de l'identité de la personne à laquelle ils livrent des biens avec exonération de la TVA, surtout dans l'hypothèse où c'est l'acheteur qui se charge du transport des biens.

L'acheteur a, quant à lui, tout intérêt à fournir au vendeur des documents satisfaisants afin d'éviter de devoir payer la TVA (Manuel TVA,

suite à une loi du 29 novembre 1977 modifiant le Code TVA, ces prestations ont été soumises à la TVA.

Cette dernière loi a ainsi été adoptée après la notification le 23 mai 1977 de la sixième directive à l'Etat belge. Cette directive devait être transposée pour le 1er janvier 1978.

Or, cette sixième directive prévoyait en son article 26, paragraphe 3, que “si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de la Communauté, la prestation de services de l'agence est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée”.

Néanmoins, cette directive comprenait également une clause de standstill autorisant au final les Etats membres dont la législation nationale prévoyait la taxation de ces prestations avant le 1er janvier 1978 à continuer, pendant une période transitoire initialement fixée à

une durée de cinq ans à compter du 1er janvier 1978, à soumettre ces prestations à la TVA. Cette période transitoire a cependant perduré au-delà de cette limite de cinq ans en raison de l'absence d'intervention du Conseil de l'Union.

Le législateur belge a donc, pendant la période de transposition de la sixième directive, modifié le Code TVA en taxant des prestations jusque là exonérées et ce, de manière à se voir appliquer la clause de standstill.

Le tribunal de première instance de Bruges s'est posé la question de savoir si un Etat membre pouvait modifier sa législation au cours de la période de transposition pour prévoir la taxation des opérations des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union alors que celles-ci étaient auparavant exonérées.

La Cour rappelle que, conformément à une jurisprudence constan-

te, les Etats membres doivent, pendant le délai de transposition d'une directive, s'abstenir de prendre des dispositions de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par cette directive.

Il convient dès lors, selon la Cour, de se demander si la mesure prise par l'Etat membre était de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par la sixième directive. En l'espèce, la Cour estime que la réponse à cette question est négative dans la mesure où la sixième directive avait expressément fixé au 1er janvier 1978 le point de départ pour le maintien éventuel d'une mesure de taxation, et, par conséquent, le fait qu'un Etat membre introduise avant cette date une loi prévoyant la taxation des opérations en cause n'est pas contraire au droit de l'Union.

Le tribunal de première instance de Bruges a également interrogé la Cour de justice en vue de



Le tribunal de première instance de Bruges a également interrogé la Cour de justice en vue de savoir si un Etat membre viole la directive TVA en n'assimilant pas les prestations de services des agences de voyages à des activités d'intermédiaires exonérées lorsque ces prestations se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union et en les soumettant à la TVA.

La Cour estime que cela est compatible avec le droit de l'Union. En effet, si l'article 309 de la directive TVA exonère les prestations de services fournies dans le cadre de voyages effectués en dehors de l'Union en les assimilant à des activités d'intermédiaire, l'article 370 de cette même directive contient une clause de standstill similaire à celle contenue dans la sixième directive qui permet aux Etats membres qui taxaient les opérations en cause avant le 1er janvier 1978 de continuer à le faire.



savoir si un Etat membre viole la directive TVA en n'assimilant pas les prestations de services des agences de voyages à des activités d'intermédiaires exonérées lorsque ces prestations se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union et en les soumettant à la TVA.

La Cour estime que cela est compatible avec le droit de l'Union. En effet, si l'article 309 de la directive TVA exonère les prestations de services fournies dans le cadre de voyages effectués en dehors de l'Union en les assimilant à des activités d'intermédiaire, l'article 370 de cette même directive contient une clause de standstill similaire à celle contenue dans la sixième directive qui permet aux Etats membres qui taxaient les opérations en cause avant le 1er janvier 1978 de continuer à le faire.



Lida ACHTARI

Taxation au prorata des rémunérations d'un gérant de société luxembourgeoise

La Cour d'appel de Liège a été saisie d'un litige qui opposait l'administration à un résident belge travaillant comme gérant au sein d'une SARL luxembourgeoise.

Le contribuable est imposé au Luxembourg sur les rémunérations que lui verse la société au titre de son activité salariée. L'Etat belge estime toutefois que la totalité des revenus de son résident est imposable en Belgique et refuse l'exonération des rémunérations versées par la société.

L'une des questions soumises à la Cour porte sur la détermination du pouvoir de taxation reconnu à chaque Etat. Pour se faire, la Cour fait application de l'article 15 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg ; l'occasion de rappeler les règles qui régissent la matière.

En principe, conformément à l'article 5 du CIR, les résidents belges sont imposables en Belgique sur la totalité de leurs revenus mondiaux.

Les conventions préventives de

la double imposition (CPDI) conclues par la Belgique ont pour objet de limiter les doubles impositions qui peuvent résulter de l'application concurrente de la législation fiscale des deux Etats en présence, l'Etat de résidence et l'Etat de la source des revenus.

De manière générale, les CPDI attribuent le pouvoir de taxation à l'Etat de résidence. Toutefois, lorsque l'Etat de la source peut justifier de liens suffisants, la CPDI lui accorde, de manière limitée ou non, le pouvoir de taxer les revenus produits à l'intermédiaire de son territoire.

Lorsque l'Etat de la source se voit reconnaître le droit de taxer, la CPDI impose à l'Etat de résidence de corriger la double imposition qui en résulte. En Belgique, la double imposition est corrigée par une exonération, sous réserve de progressivité, des revenus taxés dans l'autre Etat.

Les règles distributives du pouvoir d'imposition concernant les revenus d'emploi sont contenues à l'article 15 de la CPDI belgo-luxembourgeoise. Cet article prévoit la compétence de principe du pays de résidence sauf si l'activité salariée est exercée dans l'autre Etat contractant.

Dans l'arrêt du 15 janvier 2014 qui fait l'objet de ce commentaire, la Cour commence par rappeler que l'article 15 est applicable aux rémunérations des dirigeants

“

En l'espèce, la Cour estime que si le contribuable exerce effectivement l'essentiel de son travail dans les bureaux de la société au Luxembourg, une partie de son activité, qui consiste à démarcher la clientèle à domicile, est effectuée en Belgique. Selon la Cour, l'Etat belge est donc en droit d'imposer la partie des rémunérations produites à l'intermédiaire de son territoire et doit dégrever les cotisations en proportion de l'activité exercée physiquement au Luxembourg.

L'imposition de la rémunération du salarié au Luxembourg est donc subordonnée à sa présence physique sur ce même territoire.

En l'espèce, la Cour estime que si le contribuable exerce effectivement l'essentiel de son travail dans les bureaux de la société au Luxembourg, une partie de son activité, qui consiste à démarcher la clientèle à domicile, est effectuée en Belgique. Selon la Cour, l'Etat belge est donc en droit d'imposer la partie des rémunérations produites à l'intermédiaire de son territoire et doit dégrever les cotisations en proportion de l'activité exercée physiquement au Luxembourg.

”

de société qui exercent une activité de gestion journalière de direction ou de caractère technique, commercial ou financier. En l'occurrence, la situation du contribuable doit donc être appréciée conformément à cet article.

La Cour cite ensuite, le paragraphe 8 du protocole final de la Convention précitée qui précise qu' « au sens de l'article 15, §§ 1 et 2, il est entendu qu'un emploi salarié est exercé dans l'autre Etat contractant lorsque l'activité en raison de laquelle les salaires, traitements et autres rémunérations sont payés est effectivement exercée dans cet autre Etat, c'est à dire lorsque le salarié est physiquement présent dans cet autre Etat pour y exercer cette activité ».



Pauline MAUFORT

La réforme bancaire, quelles conséquences pour l'épargne ?

Jusqu'au début de ce mois de mai 2014, la première tranche de 1.250 € par an des revenus afférents aux dépôts d'épargne reçus pouvait être exonérée d'impôt à la condition, parmi d'autres, qu'ils soient effectués dans des établissements de crédit établis en Belgique.

Ce régime a été condamné par la Cour européenne de justice, dans son arrêt du 6 juin 2013. Il violait en effet la libre prestation des services au sein de l'Union en ce qu'il établissait « une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, résultant de l'application d'une exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes ».

Pour se mettre en conformité avec cette jurisprudence, le législateur belge a adapté le libellé de l'article 21, 5°, du Code des impôts sur les revenus en élargissant la possibilité d'exonération aux autres institutions de crédit de l'Espace Économique Européen. Si cette modification semble louable, au vu de l'arrêt prononcé par la Cour européenne de justice, il n'en reste pas moins que les consé-

quences pour l'épargnant belge paraissent nulles.

Le compte d'épargne réglementé qui donne droit à l'exonération de la première tranche de 1.250 € par an doit continuer à respecter un certain nombre de conditions. Parmi ces conditions, relevons que la rémunération du dépôt d'épargne doit « *obligatoirement mais exclusivement* » comporter un intérêt de base et une prime de fidélité. Ces éléments sont eux-mêmes soumis à de strictes modalités, visées à l'article 2 de l'Arrêté royal portant exécution du Code des impôts sur les revenus.

Dans les faits, les conditions légales de l'exonération de la première tranche des intérêts de dépôts d'épargne sont tellement contraignantes et propres au

marché belge qu'il nous semble improbable que des établissements crédits établis à l'étranger envisagent de les respecter.

Or, pour bénéficier de l'exonération, « *les dépôts reçus par les établissements de crédit qui sont établis dans un autre État membre de l'Espace économique européen (...) doivent répondre aux critères analogues définis par les autorités similaires compétentes de l'autre État membre* », conformément à l'article 21, 5°, du Code des impôts sur les revenus.

Mais quelle banque établie à l'étranger sera-t-elle disposée à proposer des comptes d'épargne respectant les nombreuses conditions de la législation belge, à la seule fin de faire bénéficier ses quelques clients belges de l'exonération fiscale de la

première tranche des intérêts de dépôt d'épargne ? Sans doute aucune.

Ainsi, l'épargnant belge continue à être pénalisé, puisqu'il ne peut bénéficier de la concurrence des taux appliqués par les différents établissements de crédits établis hors de Belgique. Il continue par conséquent d'être dissuadé d'avoir recours aux services de banques établies à l'étranger, étant donné que les intérêts payés par ces dernières ne sont pas susceptibles de profiter de l'exonération.

Si la violation la plus évidente de la libre prestation des services a donc disparu du texte de l'article 21, 5°, du Code des impôts sur les revenus, une discrimination plus sournoise semble résulter de l'application combinée de cette dernière disposition et de l'article 2 de l'Arrêté royal portant exécution du Code.



Nicolas THEMELIN

Quelle banque établie à l'étranger sera-t-elle disposée à proposer des comptes d'épargne respectant les nombreuses conditions de la législation belge, à la seule fin de faire bénéficier ses quelques clients belges de l'exonération fiscale de la première tranche des intérêts de dépôt d'épargne ? Sans doute aucune.

Ainsi, l'épargnant belge continue à être pénalisé, puisqu'il ne peut bénéficier de la concurrence des taux appliqués par les différents établissements de crédits établis hors de Belgique. Il continue par conséquent d'être dissuadé d'avoir recours aux services de banques établies à l'étranger, étant donné que les intérêts payés par ces dernières ne sont pas susceptibles de profiter de l'exonération.

Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée

En vertu des articles 315 à 338bis du Code des impôts sur les revenus (ci-après, « CIR 92 ») et des articles 59 à 69 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (« CTVA »), l'administration fiscale dispose de différents pouvoirs d'investigation afin d'opérer un contrôle de l'exactitude de la déclaration fiscale des contribuables.

La Cour de cassation rappelle, dans un arrêt de 2003, que le droit de visite permet à l'administration d'examiner les livres et documents présents dans les locaux professionnels (Cass., 16 décembre 2003, TFR, 2004, p. 447).

L'on constate cependant que l'administration interprète de plus en plus largement ces dispositions, s'octroyant ainsi des prérogatives plus étendues qui lui permettent de vérifier le montant imposable et d'assurer une meilleure perception de l'impôt.

À l'ère de la lutte contre la fraude fiscale, le législateur a également étendu les pouvoirs du fisc. Alors qu'en matière d'impôts directs, l'administration ne pouvait pas emporter des livres et documents et devait les consulter sur place,

elle peut depuis l'entrée en vigueur de la loi du 21 décembre 2013 (Moniteur belge du 31 décembre 2013) retenir ces documents.

Le législateur a ainsi supprimé la différence de traitement qui existait entre l'administration de la TVA et celle des contributions directes en introduisant dans le Code des impôts sur les revenus un article 315ter. Un procès verbal doit être établi par l'administration qui emporte des documents et ces derniers pour être retenus doivent être nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables.

“

À l'ère de la lutte contre la fraude fiscale, le législateur a également étendu les pouvoirs du fisc.

”

Certaines juridictions du nord du pays interprètent également plus largement les pouvoirs d'investigation de l'administration. En effet, un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand (Gand, 21 janvier 2014, RG n° 2012/AR/1454) étend considérablement les pouvoirs d'investigation du fisc et lui reconnaît un pouvoir de perquisition.

En vertu de la loi, l'administration a le droit de visiter les locaux professionnels et les locaux sous

certaines conditions. Une commission est nécessaire. L'accès aux locaux habités requiert également l'autorisation du juge de police (article 319 du CIR 92).

En l'espèce, il s'agissait d'un contrôle en matière de TVA effectué par l'administration au siège d'une société. Des copies de données informatiques ont été effectuées. Ces fichiers ne comprenaient pas uniquement des données professionnelles.

Selon la Cour d'appel de Gand, l'administration ayant obtenu l'autorisation préalable du juge de police peut effectuer une visite domiciliaire et procéder à l'examen de tous les documents et livres ainsi qu'inspecter le domicile, en ce compris les armoires (Trib. Bruxelles, 17 janvier 2012). Elle poursuit en décidant que les habitants de la maison faisant l'objet du contrôle ne doivent pas nécessairement être présents lors de la perquisition.

Elle estime que les données privées se trouvant dans les ordinateurs professionnels peuvent faire l'objet d'une analyse. Lorsque l'ordinateur contient à la fois des données privées et professionnelles et qu'aucune séparation n'est opérée entre les deux par le contribuable, l'administration a le droit d'investiguer l'ensemble des données. À défaut de distinction claire entre données privées et données professionnelles, la Cour estime que les agents contrôleurs

ne doivent pas restreindre leurs possibilités d'investigation. L'administration a ainsi les mêmes pouvoirs que ceux d'un juge d'instruction pénal. Ce dernier doit néanmoins pour sa part respecter des règles de formes strictes.

La Cour d'appel de Gand ne retient pas la violation du droit au respect de la vie privée consacré par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après « CEDH »). Elle se fonde pour ce faire sur un arrêt rendu par la Cour européenne des droits d'homme le 14 mars 2013 (Aff. Bernh Larsen c/ Norvège) qui jugea qu'il n'y a pas d'incompatibilité entre le droit pour le fisc de copier des fichiers informatiques et le droit consacré par l'article 8 de la CEDH.

Il convient de soulever qu'il ne s'agit pas d'une jurisprudence unanime en Belgique. Le Tribunal de première instance de Gand a rendu un jugement le 11 juin 2013 par lequel il jugea que le droit de visite fut violé dans la mesure où « *la copie de données d'une institution financière dans le but de s'intéresser directement aux clients de cette institution constitue une infraction flagrante à ce droit* » (Trib. Gand, 11 juin 2013, RG n° 12/2106/A).



Florence CAPPUYNS

La TVA est-elle comprise dans le prix d'un bien ou d'un service qui n'en fait pas mention ?

Lorsqu'un bien est livré ou un service presté pour un prix déterminé qui ne fait pas mention de la TVA, alors que l'opération relève du champ d'application de la taxe, se pose la question de savoir si le prix convenu par les parties doit être considéré comme incluant déjà la TVA ou comme un prix hors TVA qui doit être majoré de celle-ci. C'est la question à laquelle la Cour européenne de justice a répondu dans son arrêt du 7 novembre 2013 (aff. c-249/12 et C-250/12).

Dans cette affaire, de nombreux contrats de vente de biens immobiliers avaient été conclus, sans qu'il ne soit rien prévu en ce qui concerne la TVA. Après que ces opérations aient été réalisées, l'administration fiscale a constaté que l'activité exercée par les vendeurs présentait les caractéristiques d'une activité économique.

Les vendeurs ont alors été qualifiés d'assujettis à la TVA par l'administration fiscale, qui a exigé le paiement de la taxe, cette dernière étant calculée en ajoutant son montant au prix convenu par les parties contractantes. Les

vendeurs se sont toutefois opposés à la méthode ainsi adoptée par l'administration fiscale pour fixer le montant de la TVA dû.

Dans ces circonstances, il a été demandé à la Cour européenne de justice si, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré comme un prix incluant déjà la TVA ou comme un prix hors TVA qui doit être majoré de celle-ci.

Selon la Cour, « lorsqu'un contrat de vente a été conclu sans mention de la TVA, dans l'hypothèse où le fournisseur, selon le droit national, ne peut récupérer auprès de l'acquéreur la TVA ultérieurement exigée par l'administration fiscale, la prise en compte de la totalité du prix, sans déduction de la TVA, comme constituant la base sur laquelle la TVA s'applique, aurait pour conséquence que la TVA grèverait ce fournisseur et se heurterait donc au principe selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation, qui doit être supportée par le consommateur final. »

Dans le même sens, une telle prise en compte se heurterait par ailleurs à la règle selon laquelle « l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti a perçu ».

“

Lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré comme incluant déjà la TVA (« TVA comprise »), sauf si le fournisseur a la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration.

”

Pour la Cour, il en irait, en revanche, autrement dans l'hypothèse où le fournisseur, selon le droit national, aurait la possibilité, d'une part, d'ajouter au prix stipulé un supplément correspondant à la taxe applicable à l'opération et, d'autre part, de récupérer celui-ci auprès de l'acquéreur du bien.

Elle en conclut que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré comme incluant déjà la TVA (« TVA comprise »), sauf si le fournisseur a la possibilité de récupérer auprès de

l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration.

La solution ainsi établie par la Cour européenne de justice doit pouvoir s'appliquer tant aux livraisons de biens qu'aux prestations de services.



Nicolas THEMELIN

L'accord FATCA a été signé entre la Belgique et les Etats-Unis

La Belgique et les Etats-Unis ont signé le mercredi 23 avril un accord pour le respect des obligations fiscales internationales et la mise en œuvre de la loi FATCA.

Le Foreign Account Tax Compliance Act est une législation d'origine américaine visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale par les citoyens américains qui détiennent des comptes dans des institutions financières étrangères (banques, fonds d'investissements, compagnies d'assurances).

FATCA vise à imposer à ces institutions financières l'obligation de fournir au Trésor américain des informations relatives à leurs clients ressortissant des Etats-Unis (identité, soldes des comptes, revenus financiers, ...).

De nombreux Etats européens, dont la Belgique, ont pris part au projet et négocié des accords intergouvernementaux avec les États-Unis afin de rendre applicable la loi FATCA dans leur ordre législatif national.

Par la conclusion de tels accords, les Etats signataires visent à améliorer le respect des règles fiscales internationales à travers une assistance mutuelle en matière

fiscale basée sur un échange automatique d'informations.

L'accord signé par la Belgique et les Etats-Unis précise les informations qui devront être collectées et échangées ainsi que les modalités de mise en œuvre de cet échange.

Les organismes financiers belges auront donc sous peu l'obligation de renseigner à l'administration fiscale belge les comptes qu'ils détiennent au nom de leurs clients américains. Ces informations seront transmises annuellement au gouvernement des Etats-Unis.

Cette nouvelle législation s'inscrit dans une tendance visant à améliorer la transparence et la coopération entre Etats en matière fiscale. On constate cette tendance tant au niveau mondial qu'au niveau de l'Union européenne, et ce au détriment du secret bancaire et du droit à la vie privée.

On peut, à cet égard, citer la directive sur la coopération administrative en matière fiscale (DAC) du 15 février 2011 qui

L'accord signé par la Belgique et les Etats-Unis précise les informations qui devront être collectées et échangées ainsi que les modalités de mise en œuvre de cet échange.

fixe de nouvelles règles en matière de coopération entre les pays de l'Union européenne en vue d'échanger les informations utiles à l'administration pour établir les impôts prescrits par les législations nationales des Etats membres. Cette directive contient notamment une clause dite « de la nation la plus favorisée » qui permet aux Etats ayant ratifié cette directive d'obtenir de la Belgique qu'elle leur accorde les mêmes avantages en matière d'échange automatique d'informations que ceux stipulés dans l'accord conclu avec les Etats-Unis.

L'accord FATCA est donc loin de ne concerner que les seuls citoyens américains et on peut s'attendre à ce que de nombreux Etats européens invoquent cette clause.

Voilà qui marque une étape supplémentaire dans la levée progressive (mais néanmoins rapide) du secret bancaire. En l'occurrence, le fisc américain disposera d'informations beaucoup plus précises sur les comptes belges des américains que le fisc belge lui-même. Pour rappel, celui-ci n'a en effet accès aux relevés des comptes que sur demande expresse et seulement s'il dispose d'indices de fraude. Aucune communication automatique n'est prévue au niveau interne belge.



Pauline MAUFORT

Le sursis en matière d'accroissements d'impôts

Dans un précédent numéro d'Idefisc, nous commentions la problématique de l'absence de mesure de sursis dans le cadre des amendes en matière de TVA.

La Cour constitutionnelle s'est, dans un arrêt du 27 mars 2014, à nouveau penchée sur la question mais cette fois-ci en matière d'impôt sur les revenus.

Cet arrêt a été rendu suite à une question préjudicielle posée par le tribunal de première instance de Liège.

La question portait sur la constitutionnalité de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus. Cette disposition prévoit, sous certaines réserves, un accroissement d'impôt pouvant aller de 10 à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte.

Or, cette disposition ne permet pas au juge fiscal d'assortir ces accroissements d'une mesure de sursis alors que si le contribuable comparait devant le tribunal correctionnel, il pourrait en bénéficier.

La Cour constitutionnelle relève qu'elle a déjà répondu à des questions similaires en matière d'amendes fiscales prévues par le Code de la TVA et que la réponse doit être la même en ce qui concerne les accroissements d'impôts prévus dans le Code des impôts sur les revenus.

En conséquence, l'article 444 du Code des impôts sur les revenus est inconstitutionnel en ce qu'il ne permet pas d'accorder le bénéfice du sursis.

“

L'article 444 du Code des impôts sur les revenus est inconstitutionnel en ce qu'il ne permet pas d'accorder le bénéfice du sursis.

”

La Cour reprend cependant la réserve émise en matière TVA, à savoir que « *ce constat d'inconstitutionnalité partielle n'a toutefois pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende [ou de l'accroissement] n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un*

sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi ».

En matière de TVA, la Cour constitutionnelle avait déjà relevé dans des arrêts rendus en 2008 et en 2013 l'inconstitutionnalité des amendes du fait qu'aucune mesure de sursis n'était prévue. Aucune intervention législative n'a cependant encore vu le jour.



Lida ACHTARI

Les sociétés patrimoniales immobilières bénéficient désormais également du droit de donation réduit en Wallonie

Un décret en matière de droits d'enregistrement du 11 avril 2014 entré en vigueur le 19 mai dernier a étendu l'application du taux réduit aux droits d'enregistrement pour donations d'actions de sociétés patrimoniales.

En Wallonie, ces sociétés étaient traditionnellement exclues de ce régime, à la différence de la Région bruxelloise et la Région flamande.

Par le décret du 11 avril, la Région wallonne a étendu la possibilité de bénéficier du taux réduit à ces sociétés patrimoniales.

Il ne sera donc plus nécessaire de distinguer la donation d'un instrument financier ou titre de société de toute autre donation de biens meubles réalisée entre deux personnes physiques.

Désormais, ces donations réalisées entre personnes physiques seront toutes traitées de la même façon et soumises au même taux réduit, pour autant qu'elles soient enregistrées.

Pour rappel, le droit réduit

“

Un décret en matière de droits d'enregistrement du 11 avril 2014 entré en vigueur le 19 mai dernier a étendu l'application du taux réduit aux droits d'enregistrement pour donations d'actions de sociétés patrimoniales.

En Wallonie, ces sociétés étaient traditionnellement exclues de ce régime, à la différence de la Région bruxelloise et la Région flamande.

Par le décret du 11 avril, la Région wallonne étend la possibilité de bénéficier du taux réduit à ces sociétés.

néficier d'un taux beaucoup plus favorable que le taux normal.



Pascale HAUTFENNE

”

d'enregistrement réduit pour les donations de biens meubles (et notamment les actions de sociétés) est de:

- 3,3 % pour les donations en ligne directe entre époux et entre cohabitants légaux ;
- 5,5 % pour les donations entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces et
- 7,7 % pour les donations à d'autres personnes.

Ces droits réduits dont étaient auparavant exclues les sociétés patrimoniales sont à comparer au taux normal des droits d'enregistrement qui sont les suivants:

- de 3 à 30 % en ligne directe;
- de 3 à 30 %, de 20 à 65 % entre frères et sœurs;
- de 25 à 70 % entre oncles ou tantes, neveux ou nièces et
- de 30 à 80 % entre toutes autres personnes.

Au vu de ces taux très élevés, égaux aux taux des droits de succession, les contribuables procédaient peu en Wallonie à des transmissions de sociétés patrimoniales immobilières jusqu'à l'adoption du décret de 2014.

Des donations pouvaient certes être faites soit par don manuel soit par acte notarié passé à l'étranger, mais avec le risque de l'article 7 du Code des droits de succession en cas décès du donateur dans les trois ans de la donation.

A cet égard, le grand avantage des donations enregistrées en Belgique est l'absence de risque de soumission de la donation aux droits de succession en cas de décès du donateur dans les trois ans qui suivent la donation.

Grâce au nouveau décret, les donations enregistrées d'actions de sociétés patrimoniales immobilières peuvent donc dorénavant bé-

Réforme des cotisations sociales des travailleurs indépendants

Actuellement, les indépendants paient des cotisations sociales sur leurs revenus d'il y a trois ans. Ce système relatif au calcul des cotisations sociales n'est pas parfait. En effet, le double mode de calcul et le décalage de trois ans en régime définitif font l'objet de diverses critiques.

L'indépendant qui diminue le rythme de son activité pour des raisons de santé ou pour toute autre raison, continue à être redevable de cotisations sociales calculées sur base des revenus qui sont, dans bien des cas, sans rapport avec les revenus de l'année pour laquelle elles sont dues.

En outre, l'indépendant qui souhaite travailler au-delà de 65 ans doit payer des cotisations calculées sur base de ses revenus provenant de l'activité principale qu'il exerçait avant l'âge de la pension.

C'est pourquoi, une loi du 22 novembre 2013 a été adoptée (Moniteur belge du 6 décembre 2013). Elle engendre une profonde réforme du calcul des cotisations sociales pour les travailleurs indépendants et modifie ainsi l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants.

Cette nouvelle loi entrera en vigueur le 1er janvier 2015 et introduira ainsi un nouveau mode de calcul en ce qui concerne les cotisations sociales des indépendants.

Concrètement, à partir de cette date, le montant des cotisations d'indépendant dépendra des revenus de l'année en cours, et non plus des revenus des trois dernières années.

L'un des objectifs poursuivis par cette loi est de disposer d'un système permettant d'être davantage en phase avec la réalité économique. « Dans ce nouveau système, le travailleur indépendant adapte le niveau de ses cotisations à l'évolution de sa situation économique » (projet de loi portant sur la réforme du calcul des cotisations sociales pour les travailleurs indépendants, Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2938/001, p. 3).

Dès 2015, les cotisations sociales seront payées sur le revenu de l'année même, quand bien même ce dernier n'est pas encore connu.

Pour ce faire, le calcul s'opérera en deux temps. Tout d'abord, l'indépendant payera provisoirement des cotisations dans l'année de cotisation même.

Deux ans après, soit lorsque les revenus professionnels de l'année de cotisation sont communiqués par l'Administration de la fiscalité

des entreprises et des revenus du Service public fédéral Finances, il sera procédé sur cette base à la fixation du montant définitif des cotisations dues pour l'année de cotisation concernée (article 11, § 5 nouveau de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967).

La caisse d'assurances sociales fait parvenir à l'indépendant un décompte. L'on parle de « régularisation ».

Dès 2015, les cotisations sociales seront payées sur le revenu de l'année même, quand bien même ce dernier n'est pas encore connu.

Dans l'hypothèse où l'indépendant n'a pas payé suffisamment de cotisations, il se verra réclamer le trop peu payé. En revanche, s'il a payé trop de cotisations, la caisse lui remboursera la différence. Le calcul définitif s'opérera donc toujours deux ans plus tard.

Ce système permettra de payer des cotisations aujourd'hui sur la base des revenus actuels.



Florence CAPPUYNS

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
Florence Cappuyns
Pauline Maufort
Séverine Ségier
Nicolas Themelin
Martin Van Beirs

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Juin 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 plait
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be