



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 90 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - mars 2015 - info@idefisc.be

Editorial

Haro sur le contribuable !

Partout, en Europe, les Etats semblent considérer comme grande cause nationale le recouvrement des impôts, présenté comme « *lutte contre la fraude fiscale* ».

Il a suffi, récemment, qu'un consortium de journalistes, qui a manifestement reçu, de manière illégale, des données, provenant d'une autorité publique, divulgue de vieux fichiers peut-être dérobés à une banque suisse et jette quelques noms en pâture, pour que, ça et là, des politiciens exigent qu'on renforce, encore, les pouvoirs de l'administration face au contribuable, voire que l'on augmente, encore, le nombre des fonctionnaires chargés des enquêtes fiscales.

Il ne semble venir à l'esprit de personne que, lorsque l'Etat dépense plus de 50 % de ce que

chacun produit, et en prélève un petit peu moins, cela veut dire que le régime est déjà semi-collectiviste, et que toute perception supplémentaire d'impôt, surtout accompagnée des pouvoirs fiscaux nouveaux, implique une nouvelle réduction des libertés individuelles.

On entend certes souvent l'argument, purement populiste, suivant lequel, si les fraudeurs payaient davantage, cela permettrait de réduire les impôts des autres contribuables. Depuis le temps que l'on lutte contre la fraude, cet argument n'a jamais trouvé la moindre confirmation dans la réalité. Lorsque les recettes de l'Etat augmentent, les dépenses augmentent aussi, mais les impôts ne diminuent jamais.

Même lorsqu'un gouvernement, comme l'actuel gouvernement

belge, affirme ne plus vouloir accroître les charges fiscales, son budget démontre le contraire : en 2015, l'Etat belge percevra 3,6 milliards d'impôts en plus qu'en 2014, sans que cela soit justifié, ni par une inflation devenue inexistante, ni par une croissance, elle aussi malheureusement révolue.



Thierry AFCHRIFT

Les coups de griffe de l'ours

Régularisations amiables et mauvaise foi

Des politiciens rouges et verts, dont la préoccupation principale est souvent d'accroître les recettes de l'Etat, disent aujourd'hui être préoccupés par le fait que l'administration fiscale accepte la régularisation amiable des revenus d'avoirs étrangers.

Lorsque la même administration découvre des fraudes, et augmente son rendement, ces mêmes parties se réjouissent pourtant ouvertement. Pourraient-ils expliquer en quoi les choses changent lorsque ce sont les contribuables eux-mêmes qui viennent confesser avoir omis de déclarer des revenus pendant les 7 dernières années ?

Le rôle de l'administration fiscale est d'établir les impôts. Si un contribuable reconnaît, même tardivement, avoir perçu des revenus, il est normal qu'elle les taxe et il est logique que des règles uniformes soient établies pour régler cette procédure.

On voit mal ce qui peut être reproché au fisc lorsqu'il fait ainsi, son travail de perception des impôts. Pour une fois que les contribuables sont volontaires pour les payer, il serait absurde de refuser leur offrande.

Sans doute, ils ne sont pas poursuivis sur le plan pénal lorsqu'ils régularisent. Mais il en est ainsi de la quasi-totalité de ceux qui, sans pouvoir invoquer de démarche spontanée, font l'objet d'une enquête du fisc qui révèle une fraude. Chacun sait qu'il est impossible et injustifié de les poursuivre tous. Le maintien d'un système permanent de régularisation administrative doit dès lors satisfaire tout le monde, sauf les intégristes de l'étatisme.

Sommaire

Haro sur le contribuable !	1
La France condamnée par la cour de justice pour ses prélèvements sociaux sur les revenus des non-résidents	4
Le nouveau régime du tax shelter pour le cinéma est entré en vigueur	5
Peut-on contester la régularité d'une contrainte TVA sur base de l'absence de preuve d'une délégation de pouvoir ?	6
L'usufruit de l'immeuble mis à disposition du dirigeant est déductible	8
Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif : l'effet rétroactif viole le droit à sécurité juridique	10
Dépôts tardifs des déclarations de succession en Région flamande : amendes alourdies	11
La fin d'une cotisation excessive à 309%	12
Être détenteur ne signifie pas être plein propriétaire	13

La France condamnée par la cour de justice pour ses prélèvements sociaux sur les revenus des non-résidents

La Cour de justice de l'Union européenne a rendu ce 26 février 2015 une décision qui intéressera au premier plan les résidents belges qui disposent d'une résidence secondaire en France.

On sait que le régime d'imposition français des revenus du patrimoine se caractérise par le fait que le contribuable est soumis non seulement à l'impôt, mais également à des "cotisations de sécurité sociale" (dénommées CSG et CRDS) qui s'élèvent actuellement à plus de 15 % du revenu. Ainsi, en matière immobilière par exemple, le contribuable français qui réalise une plus-value se voit réclamer un impôt de 19 %, auquel il faut ajouter une quinzaine de pour cent à titre de cotisations sociales, soit un taux global d'imposition de 34 %.

Jusqu'en 2012, ces cotisations de sécurité sociale n'étaient pas réclamées aux non-résidents qui disposaient de revenus immobiliers d'origine française, mais la loi de finances rectificative de juillet 2012 a mis fin à ce régime

de faveur, plongeant ainsi bon nombre de belges dans un certain désarroi : non seulement ils voyaient les revenus locatifs de leurs immeubles situés en France imposés beaucoup plus lourdement, mais en outre ils subissaient un impôt nettement plus conséquent s'ils décidaient de s'en défaire et réalisaient à cette occasion une plus-value !

C'était sans compter sur la ténacité d'un ressortissant ... néerlandais !

Ce ressortissant néerlandais, qui vivait en France mais était employé par une société néerlandaise, avait perçu de compagnies d'assurances néerlandaises des rentes viagères qui furent considérées par l'administration française comme des revenus du patrimoine, et donc assujetties à la CSG et à la CRDS. Le ressortissant néerlandais, qui était assujetti au régime de sécurité sociale dans son pays d'origine, a fait valoir que conformément au Règlement UE n° 1408/71, il ne

pouvait être assujetti qu'à un seul régime de sécurité sociale. Or dans la mesure où ses revenus avaient déjà fait l'objet de prélèvements aux Pays-Bas, ils ne pouvaient à nouveau être soumis à une quelconque retenue sociale en France.

Saisie de la question, la CJUE a décidé que le Règlement n° 1408/71 doit être interprété en ce sens que des prélèvements sur les revenus du patrimoine, tels que ceux appliqués en l'espèce, présentent, lorsqu'ils participent au financement des régimes obligatoires de sécurité sociale, un lien direct et pertinent avec certaines des branches de sécurité sociale énumérées par ce Règlement, et qu'elles relèvent donc du champ d'application de ce dernier.

Autrement dit, la CSG et la CRDS ne peuvent être appliqués aux revenus du patrimoine d'un résident français, si celui-ci est assujetti à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat de l'Union.

“ Les revenus immobiliers d'origine française des non-résidents français, assujettis à la sécurité sociale en Belgique ou dans un autre Etat de l'Union, échappent désormais à la CSG et à la CRDS.

Qui plus est, si certains ont vendu récemment leur résidence secondaire française et ont subi à cette occasion la retenue des cotisations sociales françaises, il est peut être encore temps d'introduire une réclamation contre cette imposition !

De même, et c'est ici que les belges qui disposent d'une résidence secondaire en France retrouvent le sourire, les revenus immobiliers d'origine française des non-résidents français, assujettis à la sécurité sociale en Belgique ou dans un autre Etat de l'Union, échappent désormais à la CSG et à la CRDS.

Qui plus est, si certains ont vendu récemment leur résidence secondaire française et ont subi à cette occasion la retenue des cotisations sociales françaises, il est peut être encore temps d'introduire une réclamation contre cette imposition !



Martin VAN BEIRS

Le nouveau régime du tax shelter pour le cinéma est entré en vigueur

La loi du 12 mai 2014 qui modifie le régime du tax shelter, telle qu'évoquée dans un précédent numéro, est entrée en vigueur le 1er janvier 2015.

Un arrêté royal du 19 décembre 2014 précise par ailleurs les modalités d'exécution de cette loi.

La nouvelle loi impose notamment aux sociétés de production cinématographique et aux intermédiaires d'obtenir un agrément.

La demande d'agrément devra répondre à certaines conditions et devra être adressée à la cellule spécialisée Tax Shelter de l'administration fiscale qui vérifiera que toutes les conditions sont bien réunies.

Pour les sociétés de production, il y aura lieu de joindre - outre la dénomination, le numéro d'entreprise et l'objet social - un dossier comprenant une copie des derniers statuts coordonnés, le cas échéant un organigramme du groupe auquel cette société appartient, une attestation certifiant que la société de production n'est pas une entreprise de télédiffusion ou une entreprise liée à

des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, un engagement de respecter la législation relative au régime de tax shelter, un engagement de respecter que ni la société de production, ni les sociétés qui lui sont liées ne peuvent devenir un investisseur éligible ainsi qu'un engagement de respecter que la société ne peut être intermédiaire.

Pour les intermédiaires, le dossier devra comprendre l'organigramme du groupe et l'engagement de respecter la législation du régime de tax shelter ainsi que, s'il s'agit d'une personne morale, une copie des derniers statuts coordonnés et une attestation certifiant que la société intermédiaire n'est pas une société de production éligible ou un investisseur éligible.

Si les conditions sont remplies, l'agrément est, en principe, accordé pour une durée indéterminée (sauf lorsqu'il s'agit d'un nouvel agrément après retrait de l'agrément initial).

Pour rappel, dans le nouveau régime les investisseurs n'acquièrent plus de droits liés à la production mais reçoivent un avantage fiscal consistant en une exonération provisoire du bénéfice imposable, pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée, à concurrence de 310% des sommes qu'ils se sont engagés à

verser et qui sont effectivement versées dans les trois mois de la signature de la

convention-cadre. Comme sous l'ancienne version, il existe néanmoins certaines limites dès lors que l'exonération en question est limitée à 50%, avec un plafond de

“

Dans le nouveau régime les investisseurs n'acquiescent plus de droits liés à la production mais reçoivent un avantage fiscal consistant en une exonération provisoire du bénéfice imposable, pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée, à concurrence de 310% des sommes qu'ils se sont engagés à verser et qui sont effectivement versées dans les trois mois de la signature de la convention-cadre. Comme sous l'ancienne version, il existe néanmoins certaines limites dès lors que l'exonération en question est limitée à 50%, avec un plafond de 750.000€ des bénéfices réservés imposables de la période imposable.

750.000€, des bénéfices réservés imposables de la période imposable.

L'ancien régime prévu par l'article 194ter du Code des impôts sur les revenus avant sa modification par la loi du 12 mai 2014 continue cependant à s'appliquer aux conventions-cadres signées avant le 1er janvier 2015.



Lida ACHTARI

Peut-on contester la régularité d'une contrainte TVA sur base de l'absence de preuve d'une délégation de pouvoir ?

En matière de TVA, la contrainte décernée en cas de non-paiement de la taxe doit être visée et rendue exécutoire par le Directeur régional de l'administration de la TVA. Celui-ci peut également déléguer sa tâche à un fonctionnaire de rang subalterne qu'il désigne. C'est ainsi qu'apparaît régulièrement sur les contraintes TVA la mention « Par Monsieur X, Directeur Ad interim (A.I.) désigné par le Directeur régional de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée ».

Ceci est prévu à l'article 85, §1er, al. 1 du Code TVA :

« En cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une contrainte est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement ; elle est visée et rendue exécutoire par le directeur régional de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire désigné par lui et, dans les cas déterminés par le Roi, par le directeur régional de l'Administration des douanes et accises, ou par un fonctionnaire désigné par lui ».

D'aucuns ont contesté la régularité de leur contrainte au motif que la délégation de pouvoir ne pouvait être dûment établie par l'administration.

S'il est exact qu'il revient à l'administration de prouver l'existence de cette délégation, les Cours et tribunaux apprécient pourtant, généralement de manière très souple, les modes de preuve utilisés.

La Cour de cassation a récemment eu à se prononcer sur cette question.

Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt du 20 janvier 2015, une soci-

été contestait la régularité d'une contrainte qui lui avait été décernée au motif que l'administration ne pouvait produire une délégation écrite attestant que le fonctionnaire qui l'avait visée et rendue exécutoire avait été valablement désigné. Cette irrégularité devait, au sens de la partie requérante, entraîner la nullité de la contrainte.

Devant le tribunal de première instance, le Directeur régional fût auditionné et confirma la réalité de la délégation de pouvoir. Le premier juge suivit toutefois l'argumentation de la société et estima que la production d'une preuve écrite était nécessaire puisqu'elle seule permettait de vérifier la régularité du visa de la contrainte TVA litigieuse.

Ce jugement fût frappé d'appel. La Cour d'appel commença par rappeler qu'aucune disposition ne règle expressément la forme et la preuve de la délégation. Selon une jurisprudence constante de la Cour de cassation, l'article 85, §1er, alinéa 1 du CTVA n'exige pas que la preuve de la délégation de pouvoir soit faite au profit d'un fonctionnaire nominativement désigné mais autorise une délégation générale à certaines catégories de fonctionnaires. La Cour constata ensuite que le Directeur régional avait lui-même confirmé devant le premier juge la délégation du Directeur A.I. qu'il avait faite par le biais d'une note de service et que cette délégation était mentionnée sur la contrainte litigieuse. Or, la société demanderesse ne prétendait

pas que cette mention dans la contrainte serait un faux. Il en résultait, pour la Cour d'appel, que la réalité de la désignation était avérée à suffisance.

La société demanderesse porta le litige jusqu'en cassation. Selon la Cour, il revient à l'administration de prouver que la délégation de pouvoir est réellement intervenue. Toutefois, cette preuve peut être apportée par présomption. La Cour examina, alors, si la Cour d'appel n'avait pas violé la notion de présomption de l'homme en déduisant des faits constatés, des conséquences non susceptibles de justification. En l'espèce, elle considéra qu'en se basant sur la mention figurant sur la contrainte et sur l'audition du Directeur régional, la Cour d'appel avait pu valablement déduire que la délégation avait valablement eu lieu.

Cet arrêt a de quoi surprendre parce que la Cour d'appel se fonde uniquement sur les affirmations d'une partie au litige pour déduire la réalité du fait allégué.

A notre avis, la seule mention sur la contrainte du fait que la délégation est intervenue et la confirmation ultérieure de la part du Directeur régionale ne sauraient suffire à établir la réalité d'une délégation préalable.

En effet, cette mention automatiquement apposée en dessous de la signature du fonctionnaire ne permet pas de prouver qu'une dé-

La Cour de cassation a formellement consacré le principe selon lequel : « la seule affirmation d'un fait par une partie litigante ne peut tenir lieu de l'existence de ce fait ».

Ce raisonnement doit être suivi. En effet, le contraire reviendrait à entraîner un renversement automatique de la charge de la preuve au profit de l'administration : « il suffirait à celle-ci, par l'intermédiaire d'un de ses agents, d'affirmer l'existence d'un fait, pour que celui-ci dût être reconnu comme prouvé, jusqu'à preuve du contraire ».

signation a été valablement et préalablement opérée. A cet égard, une confirmation postérieure, dans le cadre d'un litige, du Directeur régional, ne saurait y accorder plus de crédit.

Dans un arrêt du 25 février 1982, la Cour de cassation a formellement consacré le principe selon lequel : « *la seule affirmation d'un fait par une partie litigante ne peut tenir lieu de l'existence de ce fait* ».

Ce raisonnement doit être suivi. En effet, le contraire reviendrait à entraîner un renversement automatique de la charge de la preuve au profit de l'administration : « *il suffirait à celle-ci, par l'intermédiaire d'un de ses agents, d'affirmer l'existence d'un fait, pour que celui-ci dût être reconnu comme prouvé, jusqu'à preuve du contraire* ».

Ainsi, s'il n'est pas requis légalement que la délégation fasse l'objet d'un écrit, la preuve de cette délégation reste à charge de l'administration et celle-ci ne peut consister en la simple affirmation de la part de ses fonctionnaires de la réalité d'un fait.

Par conséquent, faute de pouvoir produire la note de service qui confirmait cette délégation, il fallait à notre estime, comme l'avait d'ailleurs décidé le premier juge, déclarer que la contrainte était nulle car établie sans pouvoir.



Pauline MAUFORT

L'usufruit de l'immeuble mis à disposition du dirigeant est déductible

Il faut le rappeler encore et encore : le fisc ne peut s'immiscer dans la gestion des sociétés, dans la manière de rémunérer les dirigeants ou dans l'opportunité d'effectuer une dépense.

Pendant plusieurs années, l'administration fiscale s'est acharnée sur les constructions d'usufruit, estimant que l'impôt global payé (par la société et par son dirigeant) n'était pas suffisant à son goût. Un tel montage consiste souvent en l'achat par une société d'un usufruit sur un immeuble (d'une durée généralement de 15 ou de 20 ans) et par l'achat concomitant de la nue-propriété de l'immeuble par le dirigeant de la société. D'un côté, la société amortit l'usufruit sur sa durée et déduit les intérêts de l'emprunt éventuel. De l'autre, le dirigeant de la société est imposé sur la mise à disposition de l'immeuble à titre d'avantage de toute nature conformément à des règles précises. *In fine*, le dirigeant récupère la pleine propriété de l'immeuble à l'expiration de l'usufruit.

L'administration fiscale avait contesté toute une série d'usufruits rejetant notamment les amortisse-

ments effectués. L'administration avait également été confortée dans sa position par l'arrêt Salvinvest de 2007 de la Cour de cassation qui avait jugé qu'il ne suffisait pas que les frais d'une société soient exposés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus professionnels, mais qu'il était en plus nécessaire que ces frais soient inhérents à l'exercice de son activité sociale. Dans un arrêt récent (commenté par Pascale Hautfenne dans l'Idéfisc de septembre 2014), la Cour de cassation a toutefois cassé un arrêt qui avait rejeté les amortissements effectués par une société malgré le fait qu'une activité sociale (limitée à des tâches administratives et comptables) était bien exercée dans l'immeuble.

Un jugement récent du tribunal de première instance de Mons (20 octobre 2014) illustre à nouveau cette problématique. En l'espèce, l'administration avait motivé le rejet des charges liées à une habitation dont l'usufruit était détenu par une société sur base des éléments suivants :

- la société avait pour activité l'exploitation d'une maison de retraite alors que l'habitation était en réalité réservée à l'usage de sa gérante et de sa famille ;
- au terme de l'usufruit, les nuspropriétaires allaient devenir de plein droit pleins propriétaires de l'immeuble ;

Le tribunal de première instance de Mons a jugé que l'attribution d'une rémunération au gérant d'une société - par le biais de la mise à disposition d'un immeuble - fait d'évidence partie de son objet social. Ce jugement confirme dès lors que les dépenses faites en vue de rémunérer le gérant d'une société sont bien des frais professionnels déductibles même lorsqu'il s'agit de dépenses relatives à la mise à disposition d'un immeuble dans lequel la société n'exerce pas d'activités.

- il y avait une disproportion manifeste entre les frais engagés (amortissements) et les produits perçus ;
- il appartenait à la société d'apporter la preuve que ces frais avaient été engagés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables ;
- le tribunal avait même précisé que la mise à disposition de l'immeuble à la gérante était l'unique rémunération attribuée.

Pour mettre à néant la cotisation enrôlée, le tribunal de première instance de Mons va simplement rappeler que :

- la mise à disposition d'un immeuble à son gérant est une

forme de rémunération admise par le Code des sociétés qui prévoit précisément comment évaluer cet avantage en nature ;

- il est normal qu'une société rémunère son gérant, puisqu'une telle attribution fait incontestablement partie de son objet social car, sans son gérant, la société ne peut fonctionner ;
- le législateur n'a pas interdit cette pratique (d'autant qu'il en détermine les contours de manière précise) ;
- il est réducteur de procéder à une stricte analyse coût-bénéfice sans tenir compte du fait que si l'immeuble n'avait pas été mis à la disposition de la gérante, la rémunération en espèces devait être sensiblement augmentée pour permettre à celle-ci d'acquérir l'immeuble ;
- et que l'administration n'était pas juge de l'opportunité d'une dépense.

En l'espèce, le siège social de la société avait été fixé dans l'immeuble en question mais l'administration avait considéré que la preuve du caractère déductible des frais en question n'avait pas été apportée.

Le tribunal de première instance de Mons a ainsi jugé que l'attribution d'une rémunération au gérant d'une société - par le biais de la mise à disposition d'un immeuble - fait d'évidence partie de son objet social. Ce jugement confirme dès lors que les dépenses faites en vue de rémunérer

le gérant d'une société sont bien des frais professionnels déductibles même lorsqu'il s'agit de dépenses relatives à la mise à disposition d'un immeuble dans lequel la société n'exerce pas d'activités.

De manière générale, il est rare que, dans les montages d'usufruit, aucune activité (ne fût-ce que la tenue de la comptabilité et de l'administration) de la société usufruitière ne soit réellement effectuée dans l'immeuble en question. Chaque société reste toutefois seule à pouvoir décider de la manière dont elle entend rémunérer ses dirigeants, que cela soit par le biais de tantièmes, d'options sur actions, de mise à disposition d'un véhicule, de mise à disposition d'un immeuble, ou autrement. L'administration fiscale n'a pas à s'immiscer d'une quelconque manière dans ce choix.

In fine, comme le législateur a augmenté de manière importante le montant taxable des avantages de toute nature calculés sur la mise à disposition d'immeubles, un simple montage d'usufruit / nue-propriété ne présente aujourd'hui plus nécessairement de réels avantages. Cela n'implique toutefois nullement que les usufruits d'immeubles mis à disposition des dirigeants peuvent être remis en question sur base de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus.



Tristan KRSTIC

Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif : l'effet rétroactif viole le droit à sécurité juridique

Dans un arrêt du 22 janvier 2015, la Cour constitutionnelle a eu l'occasion de rappeler les principes qui fondent la règle de la non-rétroactivité en matière fiscale.

Les parties requérantes demandaient l'annulation de l'article 106 de la loi du 17 juin 2013 en ce que cette disposition portait de 0,08 % à 0,0965 % le taux de la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, fixé à l'article 161ter du Code des droits de succession, et ce avec effet au 1er janvier 2013.

Le moyen unique consistait en la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 2 du Code civil. Selon les parties requérantes, la disposition attaquée augmentait le taux avec effet rétroactif en ce que cette disposition était postérieure au 31 mars 2013, date ultime à laquelle la taxe sur les montants nets placés en Belgique au 31 décembre 20112 devait être payée (article 161quater du Code des droits de succession). Les parties requérantes estimaient donc que l'augmentation de la taxe était applicable à une situation qui était définitive à ce moment.

Les parties requérantes faisaient valoir que le législateur n'avait pas justifié l'effet rétroactif de la disposition attaquée.

Elles rappelaient qu'une loi ne peut avoir un effet rétroactif que si celui-ci est indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public. Selon elles, rien ne faisait apparaître pareille nécessité. Elles en concluaient que la disposition attaquée avait uniquement un but budgétaire, insuffisant pour justifier la rétroactivité. La loi violait donc le principe général de la non-rétroactivité, contenu à l'article 2 du Code civil.

Le Conseil des ministres faisait valoir en réponse qu'aucune disposition constitutionnelle ou internationale n'interdit la rétroactivité de la législation fiscale et que la disposition attaquée avait été adoptée en vue de réaliser un objectif d'intérêt général.

Selon le Conseil des ministres, l'augmentation du taux était minime (0,0165 %) et n'avait donc qu'un impact très faible.

La Cour constitutionnelle rejette cette argumentation.

La Cour rappelle qu'une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle a été publiée.

De la circonstance que la taxe annuelle était en l'espèce due sur les montants nets placés en Belgique par l'organisme de placement collectif, fixés au 31 décembre 2012 (article 161bis, §§ 1er et 2, du Code des droits de succession) et que cette taxe devait être payée au plus tard le 31 mars 2013 (article 161quater, alinéa 2, du Code des droits de succession), il résulte que la situation était en effet définitive au 31 mars 2013 et qu'à la date de l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, la dette d'impôt était donc définitivement établie.

La Cour rappelle ensuite que la non-rétroactivité des lois est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et acces-

La non-rétroactivité des lois est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

sible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

A cet égard, la Cour note que les travaux préparatoires n'indiquent pas ce qui pouvait en l'espèce justifier l'effet rétroactif et qu'aucun autre élément ne fait apparaître que cette rétroactivité, qui méconnaissait le principe de la sécurité juridique, fût indispensable en l'espèce à un objectif précis d'intérêt général.

La Cour annule donc l'effet rétroactif de cette mesure.

On notera que le Conseil d'Etat (section législation) avait déjà indiqué, avant que la loi soit votée, qu'il y avait lieu de fournir « *une plus ample justification* » de la rétroactivité en cause ...

Comme c'est malheureusement souvent le cas, aucune suite n'avait été donnée à cet avis du Conseil d'Etat. La Cour constitutionnelle a heureusement sanctionné cette méconnaissance de la sécurité juridique.



Pascale HAUTFENNE

Dépôts tardifs des déclarations de succession en Région flamande : amendes alourdies

Depuis le 1er janvier 2015, le Code flamand de la Fiscalité (ci-après « CFF ») reprend le Code flamand de droits d'enregistrement et de droits de succession. Ce nouveau code est entré en vigueur à cette date (article 325 du décret), suite à un décret flamand du 17 décembre 2014 (Décr. Fl. du 17 décembre 2014, Doc. parl., Parl. Flam., sess. 2014-2015, n° 114), mais ce décret n'est pas encore publié ce 26 janvier.

En vertu du CFF, un bureau unique, le *Vlaamse Belastingdienst* sera chargé d'assurer le service des droits d'enregistrement et des droits de succession flamands régionalisés. Toutes les déclarations de succession devront y être déposées.

Les termes « impôt d'enregistrement » (en néerlandais, « *registratiebelasting* ») couvriront à l'avenir les droits de donation, le droit sur la constitution d'une hypothèque, mais également les droits de vente et de partage (article 2 du décret).

Le délai pour déposer la déclaration de succession reste de 4 mois. La possibilité de prolonger ce délai subsiste, mais avec une majoration d'impôt. Cela signifie

“

Tous les changements ne sont pas sans conséquences. Pour diverses raisons, certaines déclarations de succession ne peuvent pas être introduites dans le délai de 4 mois. C'est le cas par exemple de successions comportant de nombreux biens, en Belgique, voire à l'étranger, ou encore des successions, parfois litigieuses avec beaucoup d'héritiers. Dans ces hypothèses-là, une majoration d'impôt s'appliquera nécessairement.

”

qu'une majoration sera due dès le délai légal dépassé d'un jour.

Avant l'adoption de ce nouveau code, le dépôt tardif en Flandre était sanctionné par une amende d'un montant de 25 € par mois de retard et par héritier/légataire universel qui n'aurait pas déposé la déclaration. La sanction a été sensiblement alourdie. En effet, en Flandres, l'amende se comptera dorénavant en pourcentage et pourra s'élever jusqu'à 20% des droits dus (article 307 du décret).

Une fois la déclaration de succession déposée, il y aura un enrôlement. Un avertissement-extrait de rôle sera ensuite établi. Les héritiers auront alors deux mois à dater de la réception de l'avis de paiement pour effectuer le paiement des droits de succession.

Avant le 1er janvier 2015, l'administration fiscale pouvait contrôler les valeurs vénales des immeubles ou d'autres biens, et ce par le biais d'une expertise de contrôle. En Flandre, avec l'adoption de ce nouveau code, cette expertise de contrôle est dorénavant supprimée.

Tous ces changements ne sont pas sans conséquences. Pour diverses raisons, certaines déclarations de succession ne peuvent pas être introduites dans le délai de 4 mois. C'est le cas par exemple de successions comportant de nombreux biens, en Belgique, voire à l'étranger, ou encore des successions, parfois litigieuses avec beaucoup d'héritiers. Dans ces hypothèses-là, une majoration d'impôt s'appliquera nécessairement.

Il aurait été préférable de disposer d'un délai minimum plus long pour effectuer le dépôt de la déclaration de succession. Malheureusement, le législateur a préféré opter pour le délai le plus court, à savoir un délai de 4 mois.

Un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle n'est pas acté.



Florence CAPPUYNS

La fin d'une cotisation excessive à 309%

Pour rappel, le taux de la cotisation spéciale sur commissions secrètes s'élevait à 309%, conformément à l'article 219 du CIR.

Désormais, ce taux est révolu : la loi du 19 décembre 2014 vient de le réduire considérablement et de restreindre les cas où une cotisation spéciale peut être réclamée.

En effet, le taux est, dorénavant, fixé à 103%. Il est même ramené à 51,5% à condition qu'il puisse être établi que le bénéficiaire est une personne morale.

Le juge ne pourra, en revanche, plus diminuer ce taux, la cotisation perdant explicitement le caractère de sanction pénale. Il ressort explicitement de l'exposé des motifs de la loi que « *cette cotisation distincte n'aura plus qu'un caractère compensatoire de la perte d'impôt sur les revenus belges* ».

Ce contrôle de pleine juridiction avait été clairement reconnu au juge suite à l'arrêt du 6 juin 2014 de la Cour constitutionnelle selon lequel une amende fiscale substantielle doit être considérée comme une sanction répressive.

Le taux de 309% comportait effectivement une fonction indemnitaire et sanctionnatrice. Désormais, le taux n'a plus, selon le législateur qu'une fonction réparatrice du préjudice subi par l'Etat belge. Cela pourra bien sûr être vérifié par la Cour constitutionnelle.

Cette cotisation, sur les dépenses et avantages de toute nature, ne pourra s'appliquer que si la société ne communique pas l'identité du bénéficiaire à l'administration endéans un délai de 2 ans et 6 mois, à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné.

En qui concerne spécifiquement les bénéfices dissimulés, le contribuable a la possibilité de les réintégrer dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice a été réalisé à condition que « *le contribu-*

Cette loi aboutit à un véritable allègement de cette cotisation et à une applicabilité restreinte de celle-ci.

Cette nouvelle loi s'appliquera « à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés » à la date de son entrée en vigueur, le jour de sa publication au Moniteur.

Ceci marque donc la fin d'une cotisation sur commissions secrètes très nettement excessive.

ble n'ait pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instructions spécifiques en cours ».

Le contribuable doit donc avoir agi de manière spontanée pour éviter la cotisation spéciale.

La loi a également prévu que les bénéfices dissimulés résultant du rejet à titre de frais professionnels ne seront pas soumis à cette cotisation.

Cette loi aboutit à un véritable allègement de cette cotisation et à une applicabilité restreinte de celle-ci.

De plus, cette nouvelle loi s'appliquera « à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés » à la date de son entrée en vigueur, le jour de sa publication au Moniteur.

Cette publication est intervenue le 29 décembre 2014. La loi est donc en vigueur et toutes les cotisations litigieuses doivent donc être réduites, d'ores et déjà, au nouveau taux, moyennant, le cas échéant, l'exercice des recours prévus par la loi.

Ceci marque donc la fin d'une cotisation sur commissions secrètes très nettement excessive.

Le 9 octobre 2014, l'accord de gouvernement fédéral annonçait une réforme fiscale, dont l'un des

principes serait « la simplicité et la transparence ».

Cette refonte de la cotisation sur commissions secrètes s'inscrit dans la lignée de ce principe.



Dorian VANDENSTEEN

Être détenteur ne signifie pas être plein propriétaire

La déduction pour investissement permet à certains contribuables de réduire leurs bénéfices ou profits imposables d'un pourcentage déterminé de la valeur d'investissement ou de revient de ces investissements.

Conformément à l'article 201, §1er, 1° du CIR, les sociétés résidentes peuvent en bénéficier à condition toutefois que les actions ou parts représentant la majorité des droits de vote soient détenues à concurrence de plus de la moitié par une ou plusieurs personnes physiques.

La Cour de cassation s'est récemment prononcée sur l'interprétation qu'il convenait de donner au terme « détention » employé à l'article 201, §1er, 1° du CIR.

Le litige porté devant la Cour opposait une société résidente à l'administration fiscale qui lui avait refusé le bénéfice de la déduction pour investissement au motif que son capital n'était pas détenu en pleine propriété pour au moins la moitié par des personnes physiques.

En l'espèce, plus de la moitié des actions de cette société apparte-

nait en nue-propriété à des sociétés et seul l'usufruit en était attribué à des personnes physiques.

La société contesta ce point de vue de l'administration et pris son recours devant le tribunal de première instance qui fit droit à sa demande.

L'administration interjeta appel de cette décision. Se référant aux travaux préparatoires de la loi, la Cour d'appel estima que l'article 201, §1er, 1° du CIR exigeait que les personnes physiques soient pleines propriétaires de plus de la moitié des parts de la société et, en conséquence, débouta la société.

Devant la Cour de cassation, la société fit valoir que la Cour d'appel avait commis une erreur de droit en estimant que l'article exigeait une détention en pleine propriété. De l'avis de la société, un usufruitier est un déten-

teur de sorte que le prescrit de l'article 201, §1er, 1° du CIR était respecté.

L'avocat général près la Cour de cassation rendit des conclusions abondant dans ce sens.

Rappelant la doctrine classique, l'avocat général commença par rappeler qu'en droit civil, l'usufruitier était effectivement considéré comme un détenteur.

L'avocat général souligna ensuite que, toujours selon la majorité des auteurs, en droit des sociétés, l'exercice du droit de vote à une assemblée générale d'une société peut être accordé à l'usufruitier pour lui permettre de protéger sa jouissance.

Il en conclut qu'« *en utilisant le concept de droit civil de 'détenteur' dans une législation fiscale qui a trait à l'exercice d'un droit de vote en droit des sociétés, le législa-*

teur, si on veut bien le créditer de quelque cohérence – principe qui, aussi en Belgique, sous-tend les règles d'interprétation de la loi – a désigné un votant qui n'est pas le propriétaire ».

Lorsqu'on se livre à l'exercice d'interprétation d'une loi, il faut présumer que la pensée du législateur est cohérente. Peu importe dès lors qu'en l'espèce, les travaux préparatoires fassent référence à un droit de propriété.

Selon l'avocat général, la Cour d'appel a donc violé l'article 201, alinéa 1er, 1° du CIR en considérant que la condition de détention n'était susceptible d'être remplie qu'en cas de pleine propriété des actions ou des parts, à l'exclusion de toute détention en usufruit par une personne physique.

Dans son arrêt du 25 septembre 2014, la Cour de cassation a pleinement souscrit à

“

Cette décision est heureuse. D'abord, parce que comme l'a souligné l'avocat général, la cohérence doit toujours présider à l'interprétation des lois. Mais également parce qu'elle permet de mettre en lumière une pratique législative trop courante en droit fiscal qui consiste à utiliser des termes imprécis ou impropres pour traduire la volonté du législateur au mépris de la sécurité juridique des contribuables. En l'occurrence, le terme « détenteur » reçoit une acceptation claire et incontestablement plus large que la notion de « propriétaire » dans toutes les autres branches du droit. Si la volonté réelle du législateur fiscal – en dépit de toute logique – était de limiter le bénéfice du régime aux sociétés dont la majorité des actions sont détenues en pleine propriété par des personnes physiques, il suffisait d'user du terme adéquat.

”

l'argumentation de son avocat général et a cassé l'arrêt d'appel entrepris.

Cette décision est heureuse. D'abord, parce que comme l'a souligné l'avocat général, la cohérence doit toujours présider à l'interprétation des lois. Mais également parce qu'elle permet de mettre en lumière une pratique législative trop courante en droit fiscal qui consiste à utiliser

des termes imprécis ou impropres pour traduire la volonté du législateur au mépris de la sécurité juridique des contribuables. En l'occurrence, le terme « *détenteur* » reçoit une acceptation claire et incontestablement plus large que la notion de « *propriétaire* » dans toutes les autres branches du droit. Si la volonté réelle du législateur fiscal – en dépit de toute logique – était de limiter le bénéfice du régime aux

sociétés dont la majorité des actions sont détenues en pleine propriété par des personnes physiques, il suffisait d'user du terme adéquat.



Pauline MAUFORT

IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUFENNE
Rédacteur en chef
et de

Lida ACHTARI
Florence CAPPUYNS
Tristan KRSTIC
Pauline MAUFORT
Séverine SEGIER
Martin VAN BEIRS
Dorian VANDENSTEEN

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Juin 2015

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