



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 91 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2015 - info@idefisc.be

Editorial

Les Etats veulent tout savoir

Depuis 2005, la directive « épargne » de l'Union Européenne oblige les Etats membres à se transmettre entre eux les informations concernant les intérêts perçus par leurs résidents personnes physiques. Cela impliquait déjà une obligation pour les banques de collaborer à l'établissement des impôts en fournissant de manière automatique et obligatoire le montant des intérêts perçus. Le système est à présent généralisé dans toute l'Union européenne; les exceptions initiales prévues en faveur de la Belgique, du Luxembourg et de l'Autriche ont disparu. De plus, suivant le système prévu par l'OCDE et destiné à s'appliquer au niveau mondial, l'Union européenne imposera désormais, à bref délai, un échange d'information beaucoup plus large.

D'une part, il ne s'agira pas seulement d'informer l'Etat de résidence du montant des intérêts, mais aussi de celui des dividendes, des plus-values et du solde du compte en fin d'année. En outre, toute société « passive », c'est-à-dire sans activité autre que la perception de revenus du patrimoine, ou destinée essentiellement à cette activité, sera traitée comme transparente pour la communication des informations, qui seront transmises à l'Etat de résidence du bénéficiaire économique.

La constitution d'un « cadastre des fortunes » s'avèrera dès lors facile pour les Etats qui le voudront. Il est clair qu'en obligeant à transmettre des informations, non seulement sur les revenus, mais sur les capitaux, à des Etats qui ne taxent pas les capitaux,

mais seulement les revenus, l'OCDE veut permettre aux Etats de connaître tout sur le patrimoine, et pas seulement faciliter la taxation des revenus.

Par ailleurs, le resserrement des règles du GAFI en matière de blanchiment est clairement conçu, non pas, comme on l'affirme souvent de manière mensongère, pour permettre aux Etats de collaborer contre le trafic de drogue et le terrorisme, mais pour obliger les banques et les autres professions visées à devenir de zélés collaborateurs des Etats dans leur chasse aux recettes fiscales qui ne cessent pourtant d'augmenter.



Thierry AFSCRIFT



Les coups de griffe de l'ours

L'Etat engage 800 nouveaux fonctionnaires du fisc

La politique de gel des embauches dans toutes les administrations publiques, avait eu comme effet de ramener d'environ 29.000 à près de 25.000 le nombre des fonctionnaires du fisc. C'était une évolution normale, dans un pays suradministré, et où le nombre de fonctionnaires fiscaux par habitant était, et est toujours, le plus élevé au monde.

Il faut dès lors s'étonner de voir qu'un gouvernement présidé par un premier ministre d'un parti dit « *libéral* » ait décidé d'augmenter à nouveau, d'un coup, de 800 personnes, les effectifs de l'administration fiscale.

Pourtant, si l'on compare celle-ci à l'administration fiscale des Pays-Bas, réputée pour son efficacité, qui opère également dans un pays très hautement fiscalisé, et plus peuplé que la Belgique, on constate que celle-ci n'a besoin que de moins de 18.000 personnes. Comment expliquer que les politiciens belges soutiennent que le fisc de leur pays a besoin de renforts significatifs pour contrôler les contribuables ?

La presse dans son ensemble a vu dans la mesure un progrès, alors que ce n'est qu'un retour en arrière.

L'ours mal léché

Sommaire

Les Etats veulent tout savoir	1
Travailleurs frontaliers: signature d'un accord amiable belgo-luxembourgeois	6
Rénovation et TVA au taux réduit: l'affectation au logement après les travaux est suffisante pour la Cour de cassation	7
Une déclaration déposée par un mandataire n'équivaut pas à une déclaration inexistante	8
Si les conditions du sursis sont réunies, les accroissements d'impôt doivent être annulés	9
La société civile pour l'optimisation de la gestion et de la transmission du patrimoine	11
Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif : la rétroactivité n'est pas justifiée	12
Dégrèvement d'office : l'administration établit une distinction contestable entre l'erreur matérielle et l'erreur de droit	14

Travailleurs frontaliers: signature d'un accord amiable belgo-luxembourgeois

Depuis plusieurs mois, les salariés belges travaillant au Grand-Duché de Luxembourg font l'objet d'un contrôle resserré de la part de l'administration fiscale belge.

Est remise en cause, la taxation des revenus professionnels de ces salariés au Grand-Duché de Luxembourg – au profit d'une taxation belge – sur base d'une application très littérale de la Convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg.

Il faut savoir qu'aux termes de l'article 15 de la Convention préventive, un salarié résident belge qui travaille au Grand-Duché de Luxembourg voit ses rémunérations imposées au Grand-Duché exclusivement, lorsque le salarié est physiquement présent au Grand-Duché pour y exercer son activité salariée.

Le contrôle lancé à l'encontre des salariés belges tout au long de l'année 2014 par l'administration fiscale belge visait à leur demander de faire la preuve de ce que leur activité salariée était réellement exercée physiquement sur le territoire luxembourgeois.

Dans bien des cas, cette preuve était difficile à rapporter car l'administration ne se contentait pas de la production du contrat de travail et exigeait encore d'autres preuves, difficiles à rapporter lorsque le salarié travaille dans une entreprise qui n'a pas de système de pointage et ce d'autant plus lorsque le salarié ne quitte pas son bureau pour prendre ses repas.

La conséquence, selon l'administration belge, était que le salarié qui ne rapportait pas les preuves demandées, se voyait taxé une seconde fois en Belgique, même dans les cas où le salarié était ponctuellement envoyé par son employeur luxembourgeois en Belgique ou à l'étranger.

L'accord amiable du 16 mars 2015 prévoit à ce propos un seuil de tolérance de 24 jours ouvrables concernant la présence physique en dehors de l'Etat d'activité habituel.

Il en résulte que l'exercice de l'activité en dehors de l'Etat d'activité habituel ne modifie pas le pouvoir d'imposition si la durée des activités exercées est inférieure à 25 jours.

En vue de garantir une plus grande sécurité juridique, les ministres ont également convenu que des règles communes pour le contrôle des travailleurs frontaliers seront publiées et comprendront une gradation en matière de preuve en fonction de l'activité exercée par le travailleur. Ainsi, pour les employés qui exercent une activité pour laquelle la présence sur le lieu de travail est indispensable, il suffira de présenter un contrat de travail dans lequel il est clairement mentionné quelles sont les fonctions exercées et l'endroit où elles le sont. Il existera, entre autre, une possibilité d'invoquer, sous des conditions déterminées, les preuves réunies pour une année récente pour attester de la présence au cours d'une année antérieure.

L'accord entre en vigueur à compter du 1er janvier 2015.

Il est à espérer que l'accord sera appliqué de manière raisonnable par les autorités fiscales belge et luxembourgeoise et que celui-ci facilitera les échanges entre les deux pays.



Sylvie LEYDER

“

L'accord entre en vigueur à compter du 1er janvier 2015.

Il est à espérer que l'accord sera appliqué de manière raisonnable par les autorités fiscales belge et luxembourgeoise et que celui-ci facilitera les échanges entre les deux pays.

”

Rénovation et TVA au taux réduit: l'affectation au logement après les travaux est suffisante pour la Cour de cassation

La Cour de cassation a rendu récemment un arrêt mettant un terme à une jurisprudence peu conforme au Code TVA et à la sécurité juridique.

L'article 1er de l'arrêté royal n°20 énonce que la taxe est perçue au taux réduit de 6 p.c. en ce qui concerne les biens et services énumérés au tableau A de l'annexe à cet arrêté.

Le Tableau A, XXXI, §1er, vise notamment les travaux immobiliers affectés à des logements privés; il énonce en particulier la condition suivante pour bénéficier du taux réduit: *“les opérations doivent être affectées à un bâtiment d'habitation qui, après leur exécution, est effectivement utilisé, soit exclusivement soit à titre principal comme logement privé”*

Une circulaire administrative de 1986 rappelle et précise les conditions d'application du taux réduit. Elle précise notamment que les opérations *“doivent être effectuées à un bâtiment d'habitation dont la première occupation remonte à vingt ans au moins et qui, après*

l'exécution des travaux, est effectivement utilisé, exclusivement ou à titre principal, comme logement privé” (Circulaire n° 6 du 22.08.1986).

Il arrive régulièrement qu'un ancien bâtiment industriel soit rénové et divisé en lots individuels (lofts) qui sont ensuite vendus.

La circulaire administrative 86/006 du 22 août 1986 énonce à ce sujet:.

« 38. Le taux réduit est réservé, en principe, aux opérations visées à la section I, qui se rapportent à des bâtiments qui, en tout cas après l'exécution de ces opérations (v. n° 39) constituent des bâtiments à usage d'habitation, par opposition aux immeubles qui n'ont pas cet usage ».

Et le point 39 insiste : *« la condition d'adaptation du bâtiment à sa destination de logement privé doit, à tout le moins, être remplie après l'exécution des travaux, mais il n'est pas requis que le bâtiment fut déjà adapté à cette destination avant cette exécution. Le taux réduit est donc susceptible de s'appliquer, toutes autres conditions étant réunies, aux travaux de transformation d'un immeuble à usage de bureau en un immeuble à appartements. »*

Le texte de la circulaire est donc très clair, comme du reste le texte de l'arrêté royal qui vise l'utilisation à titre de logement

privé après l'exécution des travaux.

Pendant des années, le ministre des finances et son administration (en ce compris le service des décisions anticipées) ont suivi cette interprétation, permettant de transformer un bureau ou un bâtiment industriel en logement, en supportant une TVA en amont de 6 %.

La Cour d'appel de Liège a toutefois considéré en 2010 que le bien devait être affecté au logement privé *avant* les travaux de rénovation, et non seulement après ceux-ci, contrairement au texte même de l'arrêté royal, et contrairement à la position administrative établie de longue date.

Cette jurisprudence fut suivie ensuite par plusieurs juridictions, et l'administration en profita pour changer de position et revenir sur sa circulaire de 1986 en exigeant une affectation au logement préalable aux travaux pour accorder le taux de 6%.

Ceci en totale méconnaissance:

- d'une part, du texte de l'arrêté royal lui-même qui exige une affectation après l'exécution des travaux;

- d'autre part, du droit à la sécurité juridique dont jouit tout citoyen belge en vertu de la Constitution et des traités internationaux...

“

La Cour de cassation constate que l'arrêté royal pose comme condition une affectation au logement après travaux et qu'il ne saurait donc être question de refuser le taux réduit pour cause de non-affectation préalable aux travaux.

Cette mise au point est heureuse et bienvenue dans ce domaine où règne depuis plusieurs années une importante insécurité juridique.

”

Fort heureusement, la Cour de cassation vient de clarifier la situation: elle casse en effet, dans un arrêt du 27 mars 2015, un arrêt de la Cour d'appel de Gand qui refusait l'application du taux réduit pour cause de non affectation du bien au logement avant la réalisation des travaux.

La Cour de cassation se borne à constater que l'arrêté royal pose comme condition une affectation au logement après travaux et qu'il ne saurait donc être question de refuser le taux réduit pour cause de non-affectation préalable aux travaux.

Cette mise au point est heureuse et bienvenue dans ce domaine où règne depuis plusieurs années une importante insécurité juridique.



Pascale HAUTFENNE

Une déclaration déposée par un mandataire n'équivaut pas à une déclaration inexistante

En vertu de l'article 305 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « CIR 92 »), les contribuables qui sont assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou encore à l'impôt des personnes morales, doivent remettre, chaque année, à l'Administration une déclaration fiscale. L'alinéa 5 de cet article dispose que les contribuables peuvent faire appel à un mandataire afin que celui-ci remplisse et introduise la déclaration fiscale. Il devra alors justifier du mandat général en vertu duquel il agit.

En principe, l'impôt peut être établi valablement jusqu'au 30 juin de l'année qui suit celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 359 du CIR 92).

L'article 354, alinéa 1er du CIR 92 prévoit, quant à lui, qu'en cas d'absence de déclaration, l'impôt ou le supplément peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

La Cour de cassation a rendu un arrêt très intéressant (Cass. 19

février 2015, RG n° F.14.0112.F). L'administration a enrôlé une cotisation originaire sur base uniquement de la partie I de la déclaration souscrite au nom des deux contribuables par leur mandataire. Elle n'a relevé aucune irrégularité, quant à l'existence du mandat. Une cotisation supplémentaire a ensuite été établie sur base, cette fois, de la partie II de la déclaration.

Les contribuables ont introduit une réclamation via leur mandataire, estimant que le délai pour enrôler cette cotisation supplémentaire avait expiré.

L'administration invoque qu'elle était en droit d'établir la cotisation supplémentaire dans le délai extraordinaire de trois ans, étant donné qu'un vice de forme affecte la déclaration souscrite. Par vice de forme, elle vise le fait qu'il n'y aurait pas de preuve du mandat donné au mandataire pour déposer la déclaration fiscale. Le contrôle a reconnu que c'était par erreur qu'il n'avait pas été tenu compte de la partie II lors de l'établissement de la cotisation initiale.

En appel, les contribuables ont obtenu gain de cause. La Cour a en effet considéré que selon le droit civil – qui trouve à s'appliquer en droit fiscal, à défaut de règles spécifiques dérogatoires, le mandat est un contrat consensuel, pouvant même être donné verbalement et résulter de l'exécution qui lui a été donnée par le mandataire (articles 1984 et 1985 du Code civil). Par conséquent,

l'administration ne peut contester l'existence d'un mandat lorsque les contribuables ont confirmé l'existence de celui-ci. La cotisation supplémentaire a donc été annulée.

La Cour de cassation a confirmé le raisonnement tenu par le juge d'appel et a ainsi rejeté le pourvoi introduit par l'Etat belge.

La Cour suprême rappelle ainsi que l'administration ne doit pas être mise en possession de la preuve du mandat avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration. Par ailleurs, elle ne peut abuser de son droit en établissant une cotisation supplémentaire dans le délai extraordinaire de trois ans pour couvrir une erreur commise par l'un de ses services lors de l'enrôlement de la cotisation originaire.



Florence CAPPUYNS

La Cour a considéré que selon le droit civil – qui trouve à s'appliquer en droit fiscal, à défaut de règles spécifiques dérogatoires - le mandat est un contrat consensuel, pouvant même être donné verbalement et résulter de l'exécution qui lui a été donnée par le mandataire. Par conséquent, l'administration ne peut contester l'existence d'un mandat lorsque les contribuables ont confirmé l'existence de celui-ci. La cotisation supplémentaire a donc été annulée.

Si les conditions du sursis sont réunies, les accroissements d'impôt doivent être annulés

Depuis plusieurs années, la Cour Constitutionnelle considère qu'il est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution (principe d'égalité), lu en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (droit à un procès équitable), que le juge fiscal ne puisse pas accorder un sursis alors que les conditions pour l'octroyer sont réunies dans un cas particulier.

Pour rappel, un accroissement d'impôt est considéré comme une sanction pénale.

Le législateur belge n'a toutefois toujours pas modifié la législation applicable, de la sorte que les juridictions fiscales ne disposent pas de la possibilité d'accorder un sursis à l'exécution d'un accroissement (ou d'une amende).

Dans son arrêt du 27 mars 2014, la Cour constitutionnelle avait jugé qu'en ce qu'il ne permet pas au tribunal d'accorder le bénéfice du sursis, l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (concernant les accroissements d'impôts) violait les articles 10,

11 et 172 de la Constitution. La dite Cour a toutefois précisé que ce constat d'inconstitutionnalité n'avait pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus être appliquée lorsque les cours et tribunaux constatent que :

- les infractions sont établies ;
- le montant de l'amende n'est pas disproportionnée à la gravité de l'infraction ;
- qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder le sursis même si la possibilité d'accorder le sursis était prévue par la loi.

La jurisprudence publiée concernait généralement des cas dans lesquels les cours et tribunaux avaient estimé, tenant compte des circonstances de fait, que les conditions de l'octroi d'un sursis n'étaient de toute façon pas réunies. Les cours et tribunaux n'ont dès lors pas dû se poser la question de savoir quelle serait la conséquence de l'inconstitutionnalité de l'article 444 précité par rapport à un accroissement « infligé », et elles ont pu motiver à suffisance leurs décisions en précisant que les circonstances matérielles pour octroyer un sursis n'étaient de toute façon pas réunies.

Dans une affaire récente (jugement du tribunal de première instance de Liège du 11 mars 2015), les conditions d'octroi d'un sursis étaient justement réunies. Il s'agissait précisément de l'affaire

dans laquelle la Cour Constitutionnelle a rendu son arrêt précité (sur question préjudicielle).

Le tribunal a ainsi considéré qu'il serait opportun d'accorder un sursis en raison du fait que le contribuable avait (finalement) collaboré à l'établissement de l'impôt dû et qu'il avait marqué son accord sur des rectifications très importantes. Le contribuable avait ainsi fait preuve de bonne volonté et s'est trouvé face à une dette fiscale importante qui mettait en péril la continuité de son entreprise. Le tribunal a également estimé que l'octroi du sursis pouvait inciter le contribuable à s'amender par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, la condamnation au paiement de l'accroissement.

Il n'y avait en l'espèce pas de doutes concernant la réalité de l'infraction commise et l'administration avait souligné qu'il serait inéquitable qu'aucune sanction ne soit retenue à charge du contribuable alors que des contribuables pour lesquels l'intention frauduleuse n'avait pas été retenue devaient effectivement payer les accroissements d'impôt.

Le tribunal de première instance de Liège a toutefois jugé que :

« Dès lors que le Tribunal ne peut décider, bien que les circonstances l'imposent, d'accorder un sursis, il s'ensuit que, l'article 444 du

C.I.R./92, violant les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme, ne peut s'appliquer en l'espèce, quelque regrettable que soit cette situation ».

Les accroissements d'impôt ont ainsi été dégrevés.

Le tribunal n'avait finalement pas d'autre choix, puisque l'accroissement d'impôt était en l'espèce fondé sur une disposition jugée contraire à la Constitution et à la Convention européenne des droits de l'Homme.

“

Les accroissements d'impôt ont été dégrevés. Le tribunal n'avait finalement pas d'autre choix, puisque l'accroissement d'impôt était en l'espèce fondé sur une disposition jugée contraire à la Constitution et à la Convention européenne des droits de l'Homme.

”

Ainsi, tant que le législateur ne prévoira pas une possibilité pour les juges fiscaux d'octroyer un sursis portant sur les amendes fiscales et les accroissements d'impôt, les contribuables réunissant les conditions pour bénéfici-

er d'un sursis pourront demander et obtenir le dégrèvement des accroissements d'impôt ou des amendes fiscales.

En principe, les conditions qui devraient être réunies sont l'absence de condamnation préalable, le caractère disproportionné de l'amende avec la gravité de l'infraction commise et (surtout) la conviction du juge que la menace d'exécuter la sanction permettra au contribuable de s'amender.



Tristan KRSTIC

La société civile pour l'optimisation de la gestion et de la transmission du patrimoine

Transmettre son patrimoine d'une manière contrôlée et fiscalement moins onéreuse à la génération suivante, sans compromettre la gestion des biens, ni, surtout, les sources de revenus personnels de ceux qui l'ont constitué : tel est le souhait de bon nombre de contribuables soucieux des intérêts de leurs proches, autant que des leurs.

La constitution d'une société civile peut réunir ces deux préoccupations, dans un même mouvement.

Une société de ce type peut être constituée moyennant très peu de formalités (y compris sous seing privé) et, en règle générale, n'est connue que de la famille concernée et de leurs cocontractants directs (banques, compagnies d'assurance, gestionnaires de fortune). Contrairement aux formes sociales ordinaires, elle génère très peu de frais récurrents, n'occasionne aucune publicité obligatoire, et ne nécessite pas l'apport d'un capital minimum - ce qui la rend accessible même à des patrimoines plus modestes, pour autant que les participants aient la volonté

de s'associer et de s'impliquer dans la nouvelle organisation du patrimoine.

La société civile est en effet, juridiquement, une indivision, à laquelle chacun des associés doit décider d'apporter une partie de ses propres avoirs, pour les joindre à l'indivision, même si la valeur de cet apport varie considérablement d'un associé à l'autre. Il peut s'agir d'avoirs mobiliers de tous types : comptes bancaires, créances, œuvres d'art, bijoux...

Il est donc tout à fait concevable de créer cette indivision entre parents et enfants, les parents apportant l'essentiel des fonds, et les enfants contribuant pour une part beaucoup plus réduite.

Le but de cette société est exclusivement de gérer les avoirs, au nom et pour compte des associés. Cette gestion est généralement confiée à un gérant, qui peut être, par exemple, le ou les parent(s) apporteur(s), de manière à conserver une cohérence dans la politique de gestion des avoirs.

En soi, la société civile est un « non-événement » fiscal :

- la constitution de cette société se fait sans aucune charge fiscale, pour autant que les apports qui sont réalisés soient exclusivement des biens meubles (le régime des immeubles est plus

“

La société civile permet donc à un grand nombre de familles de cesser de chercher la quadrature du cercle : transmettre son patrimoine mobilier moyennant des droits de succession réduits, tout en conservant le contrôle et une jouissance significative de celui-ci, sa vie durant

”

onéreux, tant lors de l'apport à la société, que lors de la dissolution de celle-ci) ;

- le fisc n'a aucune prise, en matière d'impôts sur les revenus, sur cette société civile, qui n'existe pas à ses yeux : les personnes physiques restent taxées exactement comme elles l'étaient avant l'apport à la société civile et la création de l'indivision ;

- enfin, la dissolution de ce type de société n'entraîne pas non plus de droits d'enregistrement (du moins en ce qui concerne les biens mobiliers).

L'indivision de la société civile présente cependant le grand avantage d'être représentée par des titres - les parts indivises -, qui peuvent, comme tous les titres, faire l'objet de donations au bénéfice des personnes que l'on souhaite avantager. Ces donations peuvent soit être enregistrées au taux réduit (de 3 % à 7,7

%, selon le degré de parenté et la Région où le donateur est domicilié), soit ne pas être enregistrées (auquel cas le donateur doit survivre trois ans à sa donation pour éviter la déduction ultérieure de droits de succession).

L'on prendra soin d'assortir ces donations de clauses protectrices des parents donateurs, tels qu'un usufruit, une rente ou même un certain droit au prélèvement du capital, et surtout, cette possibilité de bénéficier de cette source de revenus restera liée à l'existence de la société, et aux pouvoirs statutaires du gérant, que l'on désignera à vie, avec des pouvoirs lui permettant de prélever sur le fonds social, les fonds nécessaires à ces paiements.

Rien de plus triste, en effet, que de devoir citer ses propres enfants en justice, parce que ceux-ci décident, une fois la donation réalisée, de ne pas s'acquitter de la rente conventionnellement prévue au départ dans la donation... alors qu'encadré par la société civile, le gérant désigné est au contraire autorisé à prélever la rente, l'usufruit ou même la part du capital, sans que les enfants aient à être impliqués dans ce prélèvement.

La société civile permet donc à un grand nombre de familles de cesser de chercher la quadrature du cercle : transmettre son patrimoine mobilier moyennant des droits de succession réduits, tout

en conservant le contrôle et une jouissance significative de celui-ci, sa vie durant.



Séverine SEGIER

Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif : la rétroactivité n'est pas justifiée

La Cour constitutionnelle a rendu un arrêt le 7 mai 2015 par lequel elle a annulé les articles 70, 1^o, 73, alinéa 1er et 74 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

Suite à la loi du 30 juillet 2013, le taux de la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif prévu par l'article 161ter du Code des droits de succession a augmenté, passant de 0,0965 % à 0,12 % et de 0,0925 % à 0,1929 %. L'augmentation a sorti ses effets à partir du 1er janvier 2013.

Dans leur recours en annulation, les parties requérantes ont demandé à la Cour d'annuler les dispositions précitées. Elles ont invoqué le fait que ces dispositions préjudicient de manière manifestement disproportionnée les établissements financiers qui se financent principalement par sollicitation de dépôt auprès du grand public par rapport aux établissements financiers qui se financent principalement sur le marché des capitaux.

Elles ont dès lors invoqué la violation du principe d'égalité en rai-

son de l'égalité de traitement de catégories différentes de contribuables et la violation du principe d'égalité parce que le législateur n'aurait pas tenu compte des différences de capacité contributive des contribuables.

Il ressort des travaux préparatoires que les objectifs de l'augmentation de la taxe d'abonnement sont d'une part de compenser la perte de moyens budgétaires et d'autre part d'inciter les établissements de crédit à investir davantage dans l'économie réelle.

Le premier moyen invoqué par les parties requérantes a été déclaré non fondé par la Cour qui a estimé que la mesure n'était pas disproportionnée aux objectifs poursuivis.

Un autre moyen consistait en la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, avec le principe de la non-rétroactivité des lois et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme.

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. L'augmentation du taux de la taxe d'abonnement au 1er janvier 2013 s'applique à une situation qui est devenue définitive. L'article 73, alinéa 1er de la loi du 30 juillet 2013 confère un effet rétroactif à l'article 70 de la même loi.

La Cour précise 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 accessibles, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne peut être justifiée que lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

Ce moyen a été accueilli par la Cour qui affirme que ni les travaux préparatoires, ni le mémoire du Conseil des ministres ne font

toutefois apparaître pourquoi il était indispensable, pour atteindre ces objectifs, de conférer un effet rétroactif à l'augmentation litigieuse.

Par cet arrêt, la Cour constitutionnelle a confirmé le raisonnement tenu en début d'année. Elle a, en effet, développé la même argumentation dans un arrêt du 22 janvier 2015 (faisant l'objet d'un commentaire dans la revue de mars 2015).



Florence CAPPUYNS



La rétroactivité ne peut être justifiée que lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

Or, ni les travaux préparatoires, ni le mémoire du Conseil des ministres ne font apparaître pourquoi il était indispensable, pour atteindre ces objectifs, de conférer un effet rétroactif à l'augmentation litigieuse.



Dégrèvement d'office : l'administration établit une distinction contestable entre l'erreur matérielle et l'erreur de droit

L'article 376 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « le Code ») a trait à la procédure dite « du dégrèvement d'office ». En vertu de celle-ci, un contribuable peut, dans certaines conditions, demander la révision d'une cotisation fiscale après l'expiration du délai ordinaire de réclamation. Il peut effectuer cette demande pendant une période de cinq ans dont le point de départ diffère selon le motif de dégrèvement invoqué.

Plus précisément, l'article 376 du Code prévoit qu'un contribuable peut demander le dégrèvement d'impôts après l'expiration du délai de six mois prévu pour l'introduction d'une réclamation, dans trois types de situation. Il peut tout d'abord l'obtenir lorsque les surtaxes résultent d'erreurs matérielles (et non d'erreurs de droit), de doubles emplois, de documents ou de faits nouveaux dont la production tardive est justifiée par de justes motifs. Le dégrèvement d'office peut également être accordé en

ce qui concerne l'excédent de crédits d'impôt, de précomptes et de versements anticipés lorsque l'administration a établi la cotisation sans tenir compte de ces éléments imputables. Enfin, l'article 376 du Code prévoit que certaines réductions d'impôts spécifiques, limitativement énumérées, peuvent faire l'objet d'un dégrèvement d'office.

Les règles relatives à la charge de la preuve diffèrent selon la justification de la demande de dégrèvement. Si le contribuable invoque l'existence d'une erreur matérielle, d'un double emploi, ou encore de documents ou de faits nouveaux, il devra en fournir la preuve, ce qui peut parfois être compliqué en pratique. La charge de la preuve sera, par contre, moins lourde en ce qui concerne les deux autres types de situation. Ainsi, si un contribuable estime qu'une cotisation fiscale doit être dégrevée, car il n'a pas été tenu compte d'une réduction d'impôts visée par l'article 376 du Code, il lui suffira d'avoir droit à celle-ci pour que le dégrèvement puisse avoir lieu.

Conscient qu'il n'est guère aisé de démontrer l'existence d'une erreur matérielle, d'un double emploi, ou de l'existence de documents ou de faits nouveaux, le législateur a élargi, par une loi du 21 décembre 2013, la liste des réductions d'impôts énumérées à l'article 376 du Code. Cette initiative doit être accueillie posi-

tivement. Il est cependant regrettable que cette modification législative ne soit d'application qu'à partir de l'exercice d'imposition 2014, et donc pas pour les exercices antérieurs.

L'administration a commenté la modification de l'article 376 du Code dans sa circulaire n° 38/2014, du 22 septembre 2014. La première partie de celle-ci est en effet consacrée à la modification législative qui résulte de la loi du 21 décembre 2013. La seconde s'éloigne par contre de cet objectif et a trait à la notion d'erreur matérielle. Le raisonnement qui y est tenu par l'administration est critiquable en de nombreux points.

Elle tente en effet d'y réaliser une typologie des erreurs qui doivent être considérées comme matérielles et de celles qui sont constitutives d'erreurs de droit. Cette démarche ne peut être approuvée. Comme l'administration le reconnaît elle-même, c'est l'étude de chaque dossier qui doit permettre de pouvoir distinguer une erreur de droit d'une erreur de fait. Aucune catégorisation des erreurs ne peut être réalisée sans tenir compte des circonstances factuelles propres à chaque cas. En outre, le doute doit profiter au contribuable. L'administration ne conteste pourtant pas cela non plus. Au contraire, elle cite elle-même, dans sa circulaire, l'arrêt de la Cour de cassation du 14 septembre 1990 qui a reconnu ce

“

Les circulaires administratives émanent de l'administration fiscale et ne constituent pas des règles de droit contraignantes. Le contribuable qui se verra appliquer les enseignements de cette circulaire pourra contester le refus du dégrèvement d'office devant les juridictions, sans que celles-ci ne soient tenues d'appliquer la circulaire.

”

principe en matière de dégrèvement d'office.

Outre cette remarque générale, le fait que certaines situations doivent, selon l'administration, relever de l'erreur de droit, est extrêmement critiquable. Le cas le plus frappant est celui dans lequel un contribuable n'a pas inscrit un montant dans sa déclaration fiscale et dans les annexes à celle-ci. Cette inscription aurait, par exemple, pu lui permettre d'obtenir une déduction fiscale ou une réduction d'impôts. Selon la circulaire, lorsque l'administration détient cette information dans le dossier du contribuable, l'erreur ne pourra être qualifiée de matérielle que si elle est constatée par un fonctionnaire. A contrario donc, se-

lon l'administration, lorsque le contribuable se rend compte lui-même de l'erreur, celle-ci devrait être qualifiée d'erreur de droit et ne pourrait faire l'objet d'un dégrèvement. Il n'est pas acceptable de rejeter un dégrèvement d'office pour la seule raison que l'erreur a été constatée par le contribuable et non par le fonctionnaire. Tel est d'autant plus le cas eu égard au fait que l'erreur matérielle visée par l'article 376 du Code peut aussi bien être une erreur du contribuable qu'une erreur de l'administration.

Par ailleurs, sauf deux cas dans lesquels elle a écrit qu'une erreur est en principe (nous soulignons) une erreur de droit, l'administration ne paraît pas donner au contribuable la possibilité de démontrer qu'une erreur qu'elle considère comme de droit est en réalité une erreur matérielle. Or, une erreur ne peut être considérée irréfragablement comme une erreur de droit. Le contribuable doit, à tout le moins, avoir la possibilité d'exposer les circonstances de fait inhérentes à l'erreur invoquée.

L'administration tire donc argument de l'absence de définition légale de la notion d'erreur matérielle pour tenter d'en faire une application (très) restrictive. Ce raisonnement ne peut être suivi.

Pour rappel toutefois, les circulaires administratives émanent de l'administration fiscale et ne

constituent pas des règles de droit contraignantes. Le contribuable qui se verra appliquer les enseignements de cette circulaire pourra contester le refus du dégrèvement d'office devant les juridictions, sans que celles-ci ne soient tenues d'appliquer la circulaire.



Gauthier VAEL

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

Florence CAPPUYNS
Tristan KRSTIC
Sylvie LEYDER
Séverine SEGIER
Gauthier VAEL

Editeur responsable

Thierry AFSCRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

septembre 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