



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 93 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2015 - info@idefisc.be

### Editorial

## Le cartel des Etats

Incapables, à de très rares exceptions près, de réduire leurs dépenses, les Etats, et surtout les Etats européens continentaux, s'efforcent, à tout prix, d'augmenter leurs recettes. Il semble qu'aucun ministre des finances, parmi eux, n'ait jamais entendu parler de la courbe de Laffer, qui montre clairement qu'au-delà d'un certain niveau de pression fiscale, les recettes baissent, notamment en raison du découragement des contribuables.

Cette obsession pour l'augmentation des recettes conduit les Etats à s'entendre entre eux, au point de former un

véritable cartel contre les contribuables.

C'est déjà le cas, pratiquement au niveau mondial, en ce qui concerne les échanges de renseignements sur le patrimoine des individus qui sera presque complet à partir des données recueillies au 1er janvier 2016 pour certains pays, et 2017 pour les autres.

C'est vrai aussi au niveau européen pour les accords en gestation à propos des informations concernant les rulings, ainsi que pour la lutte contre « *l'érosion de la base imposable* », c'est-à-dire les méthodes, pourtant légales,

utilisées par les entreprises pour optimiser leur situation fiscale.

L'étape suivante consistera sans doute, si personne ne parvient à y résister, à uniformiser la base imposable, voire à prescrire, en tout cas en matière d'impôt des sociétés, des taux minima.

Il va de soi qu'aucun Etat n'envisage de proposer des taux maxima, l'uniformisation devant toujours se concevoir contre les contribuables, et jamais pour limiter le poids de l'Etat sur eux.



Thierry AFsCHRIFT

IDEFISC

*vous souhaitez une bonne  
et heureuse année 2016*



## Les coups de griffe de l'ours

### Il n'y a plus de secrétaire d'Etat à la fraude fiscale

Le gouvernement belge présentait la caractéristique, depuis de nombreuses années, de comporter un secrétaire d'Etat à la lutte contre la fraude fiscale. Auparavant, il s'était agi d'un « *commissaire du gouvernement* ».

Cette situation était étrange. La fraude fiscale est certes un délit, mais il n'existait aucun autre délit pour lequel il était jugé nécessaire d'investir un secrétariat d'Etat entier. Il n'a jamais existé de secrétaire d'Etat à la lutte contre les assassinats, l'escroquerie, ou le trafic de drogue.

Il semblait donc qu'aux yeux de certains de nos gouvernants, la fraude fiscale devait être particulièrement grave, et même davantage que les crimes et délits cités ci-dessus.

Il n'y avait même pas, et il n'y a toujours pas, de secrétaire d'Etat à la lutte contre le terrorisme, qui préoccupe pourtant légitimement la population. Sans doute parce qu'on a constaté l'inutilité de la fonction, il a été décidé de confier dorénavant cette mission ... au Ministre des finances. Il est bien curieux qu'on n'ait pas pensé à cette solution plus tôt : n'y a-t-il pas une certaine logique à ce que le Ministre des finances s'occupe des questions de fraude fiscale ?

Domage que, pour exister, il se croie obligé d'annoncer un plan qui touche aux droits fondamentaux des citoyens.

L'ours mal léché



## Sommaire

Le cartel des Etats	1
Les accroissements d'impôts ne sont pas dus par les héritiers	6
Que se passe-t-il lorsque le taux d'émission de CO2 déclaré des véhicules de société ne correspond pas à la réalité ?	7
Montage usufruit/nue-propriété : Ruling favorable du SDA	8
Résidence secondaire en France non donnée en location : précisions quant aux modalités de calcul de la « valeur locative »	10
Successions internationales : nouvelles possibilités de planification	11
Réduction ou exonération du précompte immobilier : quand l'improductivité est-elle indépendante de la volonté du propriétaire ?	13
Procédure : à défaut de précision suffisante dans la loi, les recours sont recevables	14
L'indemnité de procédure en matière fiscale	15
Taxation indiciaire : quels sont les signes et indices révélateurs d'une aisance supérieure aux revenus déclarés ?	16
Demander la restitution de la T.V.A. dès l'ouverture de la faillite d'un débiteur défaillant	18
Taxe sur la spéculation : qu'en est-il ?	19

## Les accroissements d'impôts ne sont pas dus par les héritiers

Dans les dossiers où l'administration fiscale estime que le contribuable s'est rendu coupable de fraude fiscale, par exemple par une absence volontaire de déclaration dans le but d'éluider l'impôt, elle applique des accroissements d'impôts qui peuvent représenter un montant considérable, selon les matières concernées : de 50% à 200% de l'impôt dû en matière d'impôts directs, ou de 100% à 200% en matière de TVA, de droits de succession ou d'enregistrement.

En tant que tels, ces accroissements d'impôts font partie de la dette fiscale du contribuable indélicat, si celui-ci est reconnu par les juridictions comme l'auteur des faits de fraude fiscale.

Comme la dette fiscale, ces accroissements ont en principe une nature de dette civile, mais depuis de nombreuses années déjà, les juridictions considèrent que ces accroissements sont en réalité des sanctions de nature pénale, étant disproportionnés par rapport à la perte que subit l'Etat suite au comportement frauduleux du contribuable.

Régulièrement, les juridictions sont invitées à appliquer les prin-

cipes de droit pénal à ces accroissements fiscaux, notamment pour les réduire ou pour éviter qu'un contribuable soit sanctionné deux fois (fiscalement et pénalement, par exemple).

Compte tenu de la nature bien établie de sanction pénale des accroissements dus en raison de la présence de l'intention d'éluider l'impôt, il est logique qu'un autre principe de droit pénal essentiel leur soit appliqué, à savoir l'absence de responsabilité pénale pour autrui.

Ce principe a pour effet que nul ne peut être tenu, pénalement, comme l'auteur d'un délit commis par un tiers, même si ce tiers est un parent dont on a hérité.

Combinant ces différents principes, la Cour d'appel de Mons a tout récemment décidé, ce 10 juin 2015, que puisque l'accroissement d'impôt de 50% en matière d'impôt des personnes physiques (en l'occurrence, pour non-déclaration volontaire de revenus mobiliers taxables) avait un caractère répressif prédominant et constituait dès lors une sanction de nature pénale au sens du Septième Protocole additionnel de la Convention eu-

ropéenne des droits de l'Homme et de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne, il fallait en déduire que le principe de la personnalité des peines qui s'attache aux sanctions pénales, devait être appliqué.

Le principe de la personnalité des peines s'oppose en effet à ce qu'un accroissement soit réclamé aux héritiers du contribuable fraudeur, même si ceux-ci ont accepté purement et simplement la succession, et même si le contribuable indélicat décède en cours d'instance.

Un premier arrêt sur cette question, qui, en droit, semble aller de soi, mais qui constitue un rappel manifestement nécessaire de ces principes, à l'adresse de l'administration fiscale.



Séverine SEGIER

*Le principe de la personnalité des peines s'oppose en effet à ce qu'un accroissement soit réclamé aux héritiers du contribuable fraudeur, même si ceux-ci ont accepté purement et simplement la succession, et même si le contribuable indélicat décède en cours d'instance.*

## Que se passe-t-il lorsque le taux d'émission de CO<sup>2</sup> déclaré des véhicules de société ne correspond pas à la réalité ?

Il règne depuis quelques semaines une certaine méfiance vis-à-vis de certains constructeurs automobiles, suite à la découverte de subterfuges sensés truquer les tests visant à déterminer les taux de polluant dégagés par leurs véhicules.

En Belgique, le taux d'émission de CO<sup>2</sup> / km des véhicules est une donnée importante utilisée dans toute une série de législations fiscales. En résumé, plus un véhicule est (ou est sensée être) propre, moins il émet de CO<sup>2</sup> et moins son usage est taxé. L'objectif est ainsi de guider les automobilistes vers des véhicules moins polluants.

Pour les constructeurs, afficher un faible taux de CO<sup>2</sup> est finalement un plus au niveau du marketing (protection de l'environnement), mais aussi un argument financier vis-à-vis de l'utilisateur et de l'employeur.

Examinons quelques cas dans lesquels le taux de CO<sup>2</sup> entre en compte pour la détermination du montant de l'impôt dû :

- toute mise à disposition d'une voiture de société pour un usage privé à un salarié ou à un dirigeant constitue un avantage de toute nature imposable dans son chef. Contrairement aux autres avantages accordés, l'attribution d'une voiture de société ne tient pas compte de la valeur réelle de l'avantage pour le bénéficiaire, mais tient compte d'un calcul forfaitaire, tenant en compte la valeur catalogue du véhicule et des émissions de CO<sup>2</sup> de celui-ci (ainsi que d'un taux de référence fixé annuellement).
- le pourcentage de déductibilité des frais liés aux voitures de sociétés dépend du taux d'émission de CO<sup>2</sup> (de 50 % pour les voitures avec le plus d'émissions jusqu'à 120 % pour les voitures électriques).
- la taxe de mise en circulation pour les véhicules immatriculés en Wallonie comprenait jusqu'à récemment une composante éco-malus lorsque les véhicules immatriculés émettent plus de 145 gr de CO<sup>2</sup> / km parcouru.
- la taxe de mise en circulation en Région Flamande tient également compte du taux d'émission de CO<sup>2</sup>.
- la contribution patronale de solidarité CO<sup>2</sup> est également calculée en fonction du taux d'émission de CO<sup>2</sup> de chaque

véhicule mis à disposition d'un travailleur.

Le choix d'un véhicule en fonction de son taux d'émission de CO<sup>2</sup> peut dès lors avoir des conséquences financières importantes.

Prenons l'hypothèse d'un constructeur automobile affirmant que le taux d'émission de CO<sup>2</sup> / km d'un de ses modèles diesel ou essence est largement inférieur à la réalité et que l'administration fiscale l'apprenne.

Les différentes administrations fiscales compétentes pourraient constater avoir perçu des impôts insuffisants concernant les contribuables ayant choisi le véhicule en question, portant sur les différentes législations applicables précitées.

L'administration fiscale pourrait ensuite exiger des suppléments d'impôts aux contribuables concernés. Ces derniers pourront arguer avoir été trompés et se retourner, le cas échéant, contre leurs vendeurs s'ils ont acheté un véhicule neuf.

Dans l'hypothèse où il devait s'agir d'un véhicule d'occasion acheté à un non-professionnel, celui-ci ne sera, en principe, en rien responsable (sauf éventuellement dans l'hypothèse peu probable où il aura lui-même donné une garantie concernant le taux d'émission de CO<sup>2</sup>). Il pourrait également, dans ce cas, être plus difficile de

“

*Aucune amende et aucun accroissement d'impôt ne devraient être infligés aux contribuables en question, car il leur aura généralement été impossible de constater ou de vérifier que le taux d'émission de CO<sup>2</sup> qu'ils ont appliqué ne correspondait pas à la réalité.*

”

trouver la bonne personne morale à qui s'adresser (importateur, concessionnaire, constructeur..., belge ou étranger...) pour obtenir le remboursement du supplément d'impôt payé.

Aucune amende et aucun accroissement d'impôt ne devraient toutefois être infligés aux contribuables en question, car il leur aura généralement été impossible de constater ou de vérifier que le taux d'émission de CO<sup>2</sup> qu'ils ont appliqué ne correspondait pas à la réalité.

Suite au prochain épisode.



Tristan KRSTIC

## Montage usufruit/ nue-propiété : Ruling favorable du SDA

Le Service des décisions anticipées a rendu récemment une décision validant un montage usufruit/nue-propiété et s'est notamment prononcé sur la nouvelle mesure anti-abus de l'article 344, §1er.

La demande visait à obtenir une décision anticipée sur plusieurs questions:

1. Dès lors qu'un droit d'usufruit sur un immeuble sera obtenu dans le cadre d'un apport à sa valeur réelle par une société pour une durée de 15 années et que seuls les travaux qui incombent à l'usufruitier sur la base des articles 578 et suivants du Code civil seront pris en charge par la société usufruitière, le transfert du bâtiment à l'échéance du droit d'usufruit en faveur des nus-propiétaires donnera-t-il naissance à un avantage de toute nature imposable dans le chef de ces derniers, et/ou sera-t-il à considérer comme un avantage anormal ou bénévole consenti par la société usufruitière ?

Le SDA relève que la valorisation de l'usufruit temporaire doit être effectuée à sa valeur réelle. En l'espèce, cette valeur réelle est égale à la valeur actualisée du

flux de revenus locatifs nets perçus pendant la durée de l'usufruit et, après vérification des paramètres, le SDA estime que la valorisation de l'usufruit temporaire a été effectuée à sa valeur réelle.

Dès lors, dans la mesure où la valorisation de l'usufruit temporaire apporté à la société a été effectuée à sa valeur réelle, le transfert du bâtiment à l'échéance du droit d'usufruit en faveur des nus-propiétaires n'est pas considéré comme un avantage anormal ou bénévole consenti par la société au sens de l'article 26 du CIR92.

Par ailleurs, dans la mesure où la société, dans ses relations avec ses dirigeants, se comportera comme une partie indépendante, le transfert, sans indemnité, du bâtiment à l'échéance du droit d'usufruit en faveur des dirigeants ne donnera pas davantage naissance à un avantage de toute nature imposable dans le chef de ceux-ci au sens de l'article 32, alinéa 2, 2<sup>o</sup> du CIR92.

2. Les charges inhérentes à l'usufruit (principalement l'amortissement) sont-elles déductibles dans le chef de la société ?

Pour répondre à cette question, le SDA rappelle que la déductibilité des charges inhérentes à l'usufruit (amortissement, financement, ...) est conditionnée au respect de l'article 49 du CIR92.

Ceci implique notamment que ces charges soient d'une part liées à l'activité sociale de la société usufruitière et d'autre part, faites en vue d'acquérir ou conserver des revenus imposables.

En l'espèce, l'immeuble sur lequel portera l'usufruit sera affecté exclusivement à l'usage professionnel de la société et la charge mensuelle estimée de l'usufruit supportée par la société serait environ 30% de moins qu'une location de locaux équivalents, de sorte que cette condition est remplie.

Les charges liées à l'usufruit sont dès lors déductibles dans le chef de la société dans la mesure où le prescrit de l'article 49 du CIR92 est respecté.

3. La société octroie-t-elle à ses dirigeants un avantage de toute nature au sens de l'article 32, alinéa 2, 2° du CIR92 ?

Le SDA constate, assez logiquement, que dans la mesure où la valorisation de l'usufruit temporaire apporté à la société a été effectuée à sa valeur réelle, les

actions émises par celle-ci pour l'obtention du droit d'usufruit ne constituent pas un avantage de toute nature accordé à ses dirigeants d'entreprise au sens de l'article 32, alinéa 2, 2° du CIR92.

4. La constitution d'un droit d'usufruit par les nus-proprétaires à la société se justifie-t-elle par des motifs autres que la volonté d'éviter l'impôt au sens de l'article 344, § 1er du CIR92 ?

En l'espèce, l'acquisition d'un droit réel a pour but de permettre à la société de poursuivre son objet social de bailleur d'immeubles en centralisant la gestion locative de tout l'immeuble en toute sécurité juridique (ce qui ne serait pas garanti dans le cadre d'un contrat de bail classique).

Le SDA en conclut que l'acquisition d'un droit d'usufruit par la société répond à d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Cette décision montre que l'administration fiscale admet encore des structurations usufruit/

nue-propriété, pour autant que les parties ne dénaturent pas la notion d'usufruit et pour autant que les valeurs retenues ne soient pas fantaisistes.

On notera que le SDA admet ici une durée de quinze ans, revenant sur ses précédentes décisions dans lesquelles il estimait qu'une durée de vingt ans était un minimum.

Tout est donc manifestement question de motivation in concreto de l'opération.



Pascale HAUTFENNE



*Cette décision montre que l'administration fiscale admet encore des structurations usufruit/nue-propriété, pour autant que les parties ne dénaturent pas la notion d'usufruit et pour autant que les valeurs retenues ne soient pas fantaisistes.*

*On notera que le SDA admet ici une durée de quinze ans, revenant sur ses précédentes décisions dans lesquelles il estimait qu'une durée de vingt ans était un minimum. Tout est donc manifestement question de motivation in concreto de l'opération.*



## Résidence secondaire en France non donnée en location : précisions quant aux modalités de calcul de la « valeur locative »

Un contribuable belge qui possède une seconde résidence en Belgique qu'il ne loue pas est imposé sur cet immeuble sur la base du revenu cadastral indexé du bien, majoré de 40 %. Un abattement forfaitaire de frais de 40 % est, par ailleurs, appliqué.

Le revenu cadastral est un revenu fictif, qui est censé représenter le revenu moyen normal net que rapporterait le bien sur une année s'il était mis en location. Traditionnellement, une taxation se fondant sur le revenu cadastral, même indexé, est bien plus avantageuse pour le contribuable qu'une imposition sur la base de la valeur locative réelle du bien.

Le droit fiscal belge prévoit que, pour les biens situés à l'étranger non donnés en location, la détermination du revenu immobilier doit se fonder sur la valeur locative du bien.

Jusqu'il y a peu, le contribuable belge qui était propriétaire d'une

seconde résidence non louée à l'étranger était nettement désavantagé par rapport à celui qui en possédait une en Belgique. L'administration estimait, en effet, qu'il fallait prendre en considération, dans ce cas, la valeur locative réelle du bien.

Certes, les conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique prévoient généralement que les revenus provenant d'un bien immobilier situé en dehors de la Belgique doivent être imposés dans ce pays. Cela ne signifie toutefois pas que la détermination du revenu d'un bien situé à l'étranger est sans incidence pratique sur le contribuable belge. En effet, la Belgique assortit, en principe, ses conventions d'une « clause de réserve de progressivité ». En vertu de ce type de clause, les revenus immobiliers étrangers doivent être pris en compte pour la détermination du taux de l'impôt dû en Belgique.

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, le 11 septembre 2014, que l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui garantit la libre circulation des capitaux, s'oppose à ce que la réglementation d'un état membre, en l'occurrence la Belgique, puisse avoir pour conséquence que la méthode de détermination des revenus des biens immobiliers conduise à ce que ceux provenant de biens immobiliers non donnés en loca-

tion dans un autre état membre soient évalués à un montant supérieur à ceux provenant de tels biens situés en Belgique (pour une analyse de cet arrêt, voy. M. VAN BEIRS, « Taxation des revenus immobiliers étrangers et discrimination », *Idefisc* décembre 2014).

Le 2 juin 2015, la Cour d'appel d'Anvers a rendu un arrêt qui précise la manière de calculer le revenu d'un bien immobilier situé en France.

En l'espèce, des contribuables belges possédaient une résidence secondaire en France. Celle-ci ne faisait pas l'objet d'une location. L'administration ne contestait plus le fait que la détermination des revenus du bien immobilier ne pouvait pas être fondée sur sa valeur locative réelle. En cela, elle respectait la position de la Cour de justice.

“

*La position de la Cour d'appel d'Anvers doit être approuvée. Après avoir été désavouée devant la Cour de justice en 2014, l'administration fiscale a tenté d'imposer une méthode d'évaluation du revenu d'une seconde résidence située à l'étranger et non louée qui lui était favorable. Une nouvelle fois, une juridiction lui a donné tort.*

”

Par contre, un différend subsistait entre l'administration et les contribuables concernant la manière de déterminer le revenu locatif à prendre en compte. Ni le droit fiscal belge ni l'arrêt de la Cour de justice du 11 septembre 2014 ne précisent en effet quelle méthode, en pratique, doit être utilisée.

Les contribuables estimaient qu'il fallait se référer à la méthode de calcul de la taxe foncière française, tandis que l'administration prenait, comme référence, celle de la taxe d'habitation, qui lui était plus favorable.

La Cour d'appel d'Anvers a donné gain de cause aux contribuables. Elle a notamment souligné le fait que la méthode de calcul de l'administration aboutissait, en soi, à obtenir une valeur locative brute. Pour rappel, le but était d'adopter une méthode d'évaluation qui se rapprochait le plus possible de celle utilisée en Belgique en ce qui concerne les secondes résidences non affectées à la location. Or, en Belgique, le revenu cadastral est un revenu locatif net. La Cour a donc estimé que la méthode d'évaluation de l'administration ne pouvait convenir, même si elle était quelque peu adaptée.

En outre, la Cour a relevé que la méthode de calcul des contribuables se basait directement sur une instruction

administrative interne non contestée par l'administration.

La position de la Cour d'appel d'Anvers doit être approuvée. Après avoir été désavouée devant la Cour de justice en 2014, l'administration fiscale a tenté d'imposer une méthode d'évaluation du revenu d'une seconde résidence située à l'étranger et non louée qui lui était favorable. Une nouvelle fois, une juridiction lui a donné tort.



Gauthier VAEL

## Successions internationales : nouvelles possibilités de planification

Un nouveau règlement européen visant à harmoniser, dans l'Union Européenne, les conflits de lois en matière successorale est entré en vigueur le 17 août 2015 (Règlement européen n° 650/2012).

Sont visés par ce règlement, les conflits de loi qui naissent au décès de personnes ayant changé d'Etat de résidence ou qui avaient acquis des biens à l'étranger.

Dans pareilles situations, la Belgique appliquait un système de scission, à savoir que pour les biens meubles, la loi successorale était celle de la dernière résidence du défunt, alors que pour les biens immeubles, la loi applicable était celle de leur situation. Avec la conséquence, par exemple, dans le cas d'un résident belge laissant un bien immeuble en France, que son conjoint survivant se voyait octroyer, par la loi belge, l'usufruit sur tous les biens meubles et que la loi française, applicable à l'immeuble, laissait au conjoint survivant le choix entre l'usufruit sur la totalité de l'immeuble ou la pleine propriété d'un quart de l'immeuble.

Afin de faciliter le règlement des successions internationales, le

“

*Le règlement européen s'étend à tous les aspects civils d'une succession internationale : seront donc régies les questions relatives notamment à la capacité de succéder, aux réserves héréditaires, aux rapports et à la réduction des libéralités à l'occasion du calcul des parts des héritiers.*

*L'on relèvera que la désignation d'une loi successorale au travers des critères contenus dans le règlement européen pourrait permettre d'avantager un héritier en désignant une loi plus favorable à cet héritier.*

loi du pays dont elle possède la nationalité au moment où elle fait son choix ou au moment de son décès. Ceci permettra de maintenir la même loi successorale malgré des changements successifs de résidence ou dans le cas d'investissements dans plusieurs Etats.

Le règlement européen s'étend à tous les aspects civils d'une succession internationale : seront donc régies les questions relatives notamment à la capacité de succéder, aux réserves héréditaires, aux rapports et à la réduction des libéralités à l'occasion du calcul des parts des héritiers.

cession internationale, il ne manquera cependant pas d'avoir une incidence en droit fiscal, dès lors que le calcul des droits de succession dus dans un Etat se fondera sur la dévolution successorale, les règles relatives au rapport etc, définies par la loi successorale, en application du règlement européen. Le coût fiscal d'une succession pourrait donc être alourdi ou allégé par application du Règlement européen.



Sylvie LEYDER

”

règlement européen pose deux principes.

Tout d'abord, le règlement consacre le système de l'unité : sauf disposition contraire dans le règlement, la loi applicable à l'ensemble de la succession (meubles et immeubles) est celle du pays dans lequel le défunt avait sa résidence habituelle au moment de son décès. A titre exceptionnel, lorsqu'il résultera de l'ensemble des circonstances de fait, qu'au moment de son décès, le défunt présentait des liens plus étroits avec un autre Etat, la loi de cet Etat prévaudra.

Ensuite, le règlement prévoit qu'une personne peut, de son vivant, choisir comme loi régissant l'ensemble de sa succession, la

L'on relèvera que la désignation d'une loi successorale au travers des critères contenus dans le règlement européen pourrait permettre d'avantager un héritier en désignant une loi plus favorable à cet héritier. A l'extrême inverse, ce choix pourrait également induire des atteintes à la réserve héréditaire, par exemple si le défunt a désigné comme loi applicable, la loi anglaise. Cette question devra être appréciée au regard d'une autre disposition du règlement européen selon laquelle l'application d'une disposition de la loi désignée par le règlement peut être écartée si son application est manifestement incompatible avec l'ordre public du for.

Si ce règlement ne s'applique qu'aux aspects civils d'une suc-

## Réduction ou exonération du précompte immobilier : quand l'improductivité est-elle indépendante de la volonté du propriétaire ?

Le précompte immobilier est un impôt annuel sur les immeubles, calculé sur la base du revenu cadastral. Il est dû, en principe, par tout propriétaire d'un bien immobilier situé en Belgique et, plus généralement, par tout titulaire d'un droit réel sur celui-ci au 1er janvier de l'exercice d'imposition.

Le droit fiscal belge prévoit que le précompte peut, sur demande de l'intéressé, être réduit ou faire l'objet d'une exonération dans certaines situations comme, par exemple, quand le bien immobilier est improductif, c'est-à-dire lorsqu'il ne peut rapporter aucun revenu.

Pour obtenir la réduction ou l'exonération du précompte immobilier, le titulaire du droit réel sur le bien doit notamment démontrer que l'improductivité du bien est involontaire, c'est-à-dire qu'elle est réellement indépendante de sa volonté. Traditionnellement, de nombreux litiges opposent les contribuables à l'administration à ce sujet.

Cela s'explique principalement par le fait que le droit fiscal belge ne donne aucune précision réelle en la matière. Tout au plus prévoit-il que la seule mise simultanée en location et en vente du bien par le contribuable n'établit pas suffisamment l'improductivité. Il ne donne toutefois aucun critère concret qui permettrait de déterminer qu'un bien improductif l'est d'une manière volontaire ou involontaire.

La Cour d'appel de Gand a rendu, le 13 janvier 2015, un arrêt intéressant en ce qui concerne le caractère involontaire de l'improductivité.

En l'espèce, des entrepôts n'avaient pas pu être loués car le propriétaire n'avait pas trouvé de locataires. Aucune activité n'y avait donc eu lieu. L'administration refusait de reconnaître que les entrepôts avaient été improductifs et que cette improductivité avait été involontaire, malgré le fait que le contribuable lui avait communiqué plusieurs pièces qui permettaient d'en attester.

“

*Cet arrêt doit être approuvé car la Cour d'appel de Gand y condamne une vision exagérément restrictive du caractère involontaire de l'improductivité, souvent soutenue jusqu'alors par l'administration d'une manière injustifiée.*

”

La Cour d'appel de Gand a reconnu qu'aucune imposition n'était due, car il résultait des pièces produites par le propriétaire, notamment d'attestations d'agents immobiliers, que les biens avaient effectivement été improductifs. En outre, elle a jugé que le propriétaire avait fait suffisamment d'efforts au cours de l'exercice d'imposition litigieux pour les rendre productifs. Selon la Cour, le fait qu'il ait placé des annonces de location et procédé à l'impression de plans publicitaires (également traduits pour des visites à l'étranger) permettait de démontrer qu'il avait tenté de les louer et, par conséquent, que l'improductivité des entrepôts était involontaire.

Cet arrêt doit être approuvé car la Cour d'appel de Gand y condamne une vision exagérément restrictive du caractère involontaire de l'improductivité, souvent soutenue jusqu'alors par l'administration d'une manière injustifiée.



Gauthier VAEL

## Procédure : à défaut de précision suffisante dans la loi, les recours sont recevables

Dans un arrêt du 4 septembre 2015, la Cour de cassation a eu l'occasion de répondre à la question suivante : en cas de lacune législative, le juge peut-il créer un délai de déchéance ou de forclusion d'un droit ou d'un recours ?

Le litige portait sur la recevabilité d'une réclamation introduite en matière d'impôt des sociétés. La réclamation avait été introduite dix-neuf mois après l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

La Cour d'appel de Liège a déclaré le recours judiciaire irrecevable, estimant que le recours préalable, à savoir la réclamation avait été introduite tardivement.

Pour rappel, l'article 371 du Code des impôts sur les revenus, dans sa version applicable aux faits, disposait que les réclamations, sous peine de déchéance devaient être introduites dans un délai de trois mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, ce dernier mentionnant le délai imparti pour introduire la réclamation.

Pour arriver à cette décision, la Cour d'appel de Liège a fait appli-

cation de la solution préconisée par la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 19 décembre 2007 (C. Const., n° 162/2007). Selon la Cour suprême, l'article 371 du CIR tel qu'il était en vigueur avec la modification en mai 2010, restreint les droits de la défense du contribuable de manière disproportionnée, puisqu'il prévoit que le délai pour introduire la réclamation commence à courir à partir de la date d'envoi figurant sur l'avertissement-extrait de rôle.

La Cour constitutionnelle a précisé que « l'objectif d'éviter l'insécurité juridique pourrait être atteint aussi sûrement si le délai commençait à courir, par référence à l'article 53bis du Code judiciaire, le jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, en avoir connaissance, c'est-à-dire depuis le troisième jour ouvrable suivant celui où l'avertissement-extrait de rôle a été remis à la poste, à moins que le destinataire apporte la preuve contraire ».

En l'espèce, le contribuable a introduit un pourvoi contre l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège, invoquant que c'est seulement en adoptant la loi du 19 mai 2010 que le législateur a remédié à la lacune législative et à l'inconstitutionnalité de l'article 371 du CIR. L'article 9 de la loi du 19 mai 2010 a modifié le point de départ du délai de réclamation. En vertu du principe de la séparation des pouvoirs, le juge ne peut, sous le prétexte de remédier à une lacune législative, créer un

“

*Cet arrêt de la Cour de cassation met ainsi fin à la question de la recevabilité des réclamations introduites tardivement, et ce avant la modification législative intervenue le 19 mai 2010. Étant donné qu'il existait un vide législatif, les réclamations qui auraient été introduites tardivement doivent être déclarées recevables.*

”

délai de déchéance ou de forclusion d'un droit ou d'un recours si ce délai n'est pas prévu par un texte de loi.

La Cour de cassation a donné gain de cause au contribuable en déclarant la réclamation recevable.

Cette solution avait déjà été adoptée par la Cour d'appel de Bruxelles dans trois arrêts des 26 mai 2001, 20 octobre 2011 et 12 novembre 2013.

Cet arrêt de la Cour de cassation met ainsi fin à la question de la recevabilité des réclamations introduites tardivement, et ce avant la modification législative intervenue le 19 mai 2010. Étant donné qu'il existait un vide législatif, les réclamations qui auraient été introduites tardivement doivent être déclarées recevables.



Florence CAPPUYNS

## L'indemnité de procédure en matière fiscale

La Belgique s'est dotée en 2007 d'un système d'indemnisation forfaitaire des frais d'avocat de la partie qui gagne un procès, à charge de la partie qui succombe, et ce sur base d'un tarif fixé par arrêté royal selon l'enjeu économique du litige. C'est ce qu'on appelle le régime de répétibilité des frais et honoraires d'avocat.

Ce régime s'applique à toutes les affaires qui relèvent du Code judiciaire, en ce compris les affaires fiscales. Par contre, dans les procédures pénales, la loi prévoit que le Ministère public ne peut jamais être condamné au paiement d'une indemnité de procédure.

L'administration fiscale, qui est partie à de très nombreuses procédures judiciaires et qui ne les gagnent pas toutes, loin s'en faut, a très rapidement compris le coût qui pouvait résulter pour elle de l'application de ce régime de répétibilité des frais d'avocat. Elle a dès lors contesté systématiquement l'application de la règle, soutenant qu'elle agissait devant les tribunaux en tant qu'autorité publique et devait dès lors être assimilée au Ministère public, sous peine de discrimination par rapport à ce dernier. L'administration s'appuyait à cet égard sur une jurisprudence de la Cour consti-

tutionnelle qui ouvrait effectivement une brèche en faveur de l'ensemble des autorités publiques qui représentent l'intérêt général.

Saisi de cette argumentation, le tribunal de première instance d'Arlon a posé à la Cour constitutionnelle la question si l'obligation faite au fisc de payer une indemnité de procédure n'était pas contraire au principe constitutionnel d'égalité.

Par son arrêt du 21 mai 2015, la Cour constitutionnelle a fort heureusement répondu par la négative à cette question (arrêt 70/2015 du 21 mai 2015).

A cette occasion, la Cour constitutionnelle a constaté que par une loi du 20 janvier 2014, le législateur a étendu le régime de l'indemnité de procédure prévu par le Code judiciaire aux procédures devant le Conseil d'Etat (nouvel article 30/1 dans les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat). La Cour en déduit "que le législateur a expressément admis que l'imposition d'une indemnité de procédure forfaitaire n'était pas en tant que telle de nature à menacer l'indépendance avec laquelle les autorités publiques doivent assurer - en étant, le cas échéant, partie à une procédure juridictionnelle - la mission d'intérêt général qui leur a été confiée".

Partant de ce constat, la Cour constitutionnelle a décidé de "reconsi-

dérer" sa jurisprudence et a posé le principe suivant :

*"Devant les juridictions civiles, le principe de l'application des dispositions relatives à l'indemnité de procédure à toutes les parties, qu'il s'agisse de personnes privées ou d'autorités publiques agissant dans l'intérêt général, qui était le principe ayant guidé le législateur lorsqu'il a élaboré la répétibilité des frais et honoraires d'avocat, doit être réaffirmé, d'une part, pour les raisons de sécurité juridique et de cohérence législative (...) et, d'autre part, en vue d'atteindre les objectifs d'efficacité et d'équité procédurales qui étaient ceux du législateur lorsqu'il a élaboré cette réglementation et qui, selon lui, ne s'opposent pas à la poursuite en toute indépendance de la mission d'intérêt général assumée par les autorités publiques".*

La Cour décide ensuite que "le principe d'égalité et de non-discrimination ne commande pas que l'administration fiscale, partie défenderesse dans le cadre de litiges fondés sur l'article 569, 32°, du Code judiciaire, soit traitée de la même manière que le ministère public en matière pénale", de telle sorte que "les dispositions en cause ne sont dès lors pas incompatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles permettent qu'une indemnité de procédure soit mise à charge de l'Etat ou d'une commune qui succombe à l'occasion d'un recours fondé sur l'article 569, 32°, du Code judiciaire".

“

*Il en résulte que les Cours et tribunaux sont parfaitement fondés à condamner l'administration à l'indemnité de procédure.*

*On ne peut donc que conseiller aux contribuables qui ont gagné leur procédure face à l'Etat, mais qui n'ont pas obtenu d'indemnité de procédure en raison de la surséance sollicitée par l'administration à cet égard, de faire revenir la cause au plus vite devant le juge, afin d'obtenir ce qui leur est dû.*

”

Il en résulte que les Cours et tribunaux sont parfaitement fondés à condamner l'administration à l'indemnité de procédure.

On ne peut donc que conseiller aux contribuables qui ont gagné leur procédure face à l'Etat, mais qui n'ont pas obtenu d'indemnité de procédure en raison de la surséance sollicitée par l'administration à cet égard, de faire revenir la cause au plus vite devant le juge, afin d'obtenir ce qui leur est dû.

Précisons encore qu'à la toute fin de la précédente législature, le législateur a complété l'article 1022 du Code judiciaire, qui règle le régime de répétibilité des frais et honoraires d'avocat, en prévoyant qu'aucune indemnité de procédure n'est due à charge de l'Etat *“lorsqu'une personne morale de droit public agit dans l'intérêt*

*général”* en tant que partie dans une procédure !

Cette nouvelle disposition, qui fait déjà l'objet de différents recours en annulation, n'est pas encore en vigueur (à défaut d'adoption de l'arrêté royal requis à cet effet), de sorte qu'elle est inapplicable pour l'instant.

Il est du reste peu probable qu'elle connaîtra une longue carrière, la Cour constitutionnelle l'ayant déjà *“condamnée”* dans son arrêt précité du 21 mai 2015, en relevant que la coexistence de cette disposition avec le nouvel article 30/1 des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat créera nécessairement, lors de l'entrée en vigueur du nouvel article 1022, alinéa 8, *“des différences de traitement qui paraissent difficilement justifiables”*.

On peut donc s'attendre à ce que la Cour constitutionnelle annule tôt ou tard cette disposition, ce qui permettra à tout contribuable ayant obtenu gain de cause face à l'administration fiscale, de réclamer à l'Etat l'indemnité forfaitaire qui lui revient, de la même manière qu'il le ferait dans tout procès civil l'opposant à un tiers quelconque.



Martin VAN BEIRS

## **Taxation indiciaire : quels sont les signes et indices révélateurs d'une aisance supérieure aux revenus déclarés ?**

L'article 341 du Code des impôts sur les revenus permet à l'administration de déterminer la base imposable des contribuables en se fondant sur *« des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés »*. Ainsi, en cas de déficit indiciaire non justifié, l'administration est autorisée à considérer que l'aisance supérieure du contribuable trouve sa source dans des revenus imposables non déclarés. En conséquence, elle est fondée à remplacer la base imposable déclarée par une base estimée de manière cohérente avec ses constatations.

A titre d'exemple, une personne déclarant un revenu annuel imposable de 30.000€ par an et conduisant une voiture de sport de luxe d'une valeur de 150.000€ pourrait, s'il ne parvenait pas à justifier la provenance des fonds affectés à l'achat de la voiture, se voir imposer sur base d'un revenu imposable réévalué en fonction de la dépense effectuée, soit 180.000€.

En pratique, tous les cas de déficit indiciaire ne sont toutefois pas

aussi évidents. Se pose alors la question de savoir quand les signes et indices sont suffisants pour permettre à l'administration de mettre en branle la procédure de la taxation indiciaire.

La Cour d'appel de Gand a été amenée à se positionner sur cette question dans un arrêt de mai 2014. En l'espèce, le contribuable faisait valoir que le déficit indiciaire calculé par l'administration était trop limité pour faire application de l'article 341 du Code civil. Le déficit indiciaire s'élevait à environ deux mille euros, somme qui selon l'administration était importante au vu des revenus déclarés par ce contribuable.

La Cour d'appel commença par rappeler le principe en se référant aux travaux préparatoires de la loi : la preuve par signes et indices d'aisance ne peut être utilisée que si la prospérité mise en lumière est nettement plus élevée que les revenus déclarés.

La Cour souligne également que la technique de la preuve par signes et indices d'aisance n'est qu'une estimation. Dans son appréciation, l'administration et, in fine le magistrat, doit donc tenir compte de circonstances factuelles et notamment : de l'impossibilité pour les contribuables de prouver toutes leurs dépenses, du fait que les sommes litigieuses peuvent provenir de revenus non imposables, mais également du mode de vie, et partant du montant des dépenses, qui peut varier considérablement d'une personne à l'autre.

En l'espèce, la Cour estima donc qu'un déficit indiciaire de 1858,82€ était trop faible pour permettre à l'administration d'appliquer l'article 341 du Code civil et ce, bien que cette somme paraissait importante par rapport aux revenus déclarés du contribuable.

En revanche, pour l'exercice suivant, la Cour retenu le déficit indiciaire de 6.573,84€, considéré comme plus substantiel.

Cet arrêt a le mérite de réaffirmer les principes d'utilisation de ce mode de preuve spécial. Il permet aussi de mettre en lu-

mière l'étendue de la marge d'appréciation qui est laissée à l'administration et, en cas de litige au Cours et tribunaux, pour déterminer la valeur probante des indices soulevés.

Ainsi, la question de savoir quand un indice sera considéré comme révélant une aisance « nettement » supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés, n'est résolue par aucune règle précise. Sans doute peut-on estimer que ce montant ne doit pas être trop faible et ce, même si les revenus déclarés sont peu importants.

En tout état de cause, confronté à la menace d'une taxation indiciaire, le contribuable devra réunir un maximum d'éléments factuels permettant de dénier le caractère suffisant des indices recueillis et le caractère imposable des revenus supposés. Ainsi, si l'on reprend l'exemple du contribuable conduisant une voiture de sport, celui-ci pourra invoquer que cette acquisition a été possible en raison de donations dont il a bénéficié, de la contraction d'un emprunt, d'économies antérieurement réalisées, de liquidités acquises par succession, de fonds provenant de la vente d'un portefeuille de titres ... De telles justifications devront, bien entendu, toujours être appuyées par des pièces probantes pour être efficaces.



Pauline MAUFORT

## Demander la restitution de la T.V.A. dès l'ouverture de la faillite d'un débiteur défaillant

Tous les assujettis à la T.V.A. connaissent, un jour ou l'autre, le même problème. Outre les inconvénients liés au fait qu'un débiteur ne paye pas une facture, l'assujetti qui a presté des services ou livré des marchandises a dû avancer la T.V.A. qu'il a portée sur sa facture.

Pour pouvoir considérer qu'une créance est totalement irrécouvrable au niveau de l'impôt sur les revenus, il faut en principe attendre la clôture de la liquidation de la faillite ou l'obtention d'une attestation précise du curateur confirmant qu'aucun dividende ne peut être espéré.

Au niveau de la T.V.A., le Code de la T.V.A. prévoit une certaine faveur aux créanciers leur permettant de demander la restitution de la T.V.A. dès la date du jugement déclaratif de faillite (art. 3, 1er tiret de l'AR n° 4). Il ne faut donc attendre ni l'issue de la procédure de faillite, ni l'obtention d'une déclaration d'irrécouvrabilité émanant du curateur pour pouvoir exercer l'action en restitution de la T.V.A. Il n'y a dès lors, en principe, aucune raison d'attendre pour exercer l'action en restitution une fois

qu'un débiteur est tombé en faillite. Toutefois, dans l'hypothèse où, par miracle, vous percevez un dividende dans le cadre de la liquidation de la faillite malgré votre qualité de créancier chirographaire (le cas échéant), il ne faudra pas oublier que la T.V.A. sera à nouveau due sur la partie de la créance récupérée.

Dans le cas de l'ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire, il y a trois possibilités :

- réorganisation judiciaire par accord collectif : l'action en restitution prend naissance à la date de l'homologation du plan par le tribunal de commerce (la

restitution ne peut évidemment porter que sur les créances dont l'abattement est acté dans le plan) ;

- réorganisation judiciaire par accord amiable : l'action en restitution prend naissance à la date du jugement qui constate l'accord amiable (uniquement pour les créances dont l'abattement est acté dans l'accord) ;
- réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice : l'action en restitution prend naissance à la date du jugement de clôture de la procédure de réorganisation (uniquement pour les créances qui n'ont pas pu être apurées à la suite du transfert).

Dans les autres cas (et notamment dans l'hypothèse d'un débiteur en liquidation), la restitution de la T.V.A. peut être demandée lorsqu'on est en mesure d'établir que la perte ou l'irrécouvrabilité est certaine. Il s'agit d'une question de fait et il faut être en mesure de prouver, par tous les moyens de droit ou de fait, que la créance est réellement irrécouvrable.

“

*Au niveau de la T.V.A., le Code de la T.V.A. prévoit une certaine faveur aux créanciers leur permettant de demander la restitution de la T.V.A. dès la date du jugement déclaratif de faillite (art. 3, 1er tiret de l'AR n° 4). Il ne faut donc attendre ni l'issue de la procédure de faillite, ni l'obtention d'une déclaration d'irrécouvrabilité émanant du curateur pour pouvoir exercer l'action en restitution de la T.V.A.*

”



Tristan KRSTIC

## Taxe sur la spéculation : qu'en est-il ?

Dans le cadre du *tax shift*, le Gouvernement fédéral a adopté au cours de ces derniers mois toute une série de mesures fiscales par lesquelles il tente de passer d'une taxation sur le travail à une taxation davantage axée sur le capital. Parmi ces mesures, l'on retrouve notamment une taxe qui a déjà fait l'objet de nombreuses controverses. Il s'agit de la taxe sur la spéculation boursière. Jusqu'ici, les plus-values sur actions étaient exonérées.

Cette taxe consiste en un prélèvement de 33 %, effectué sous forme de précompte libératoire, sur les plus-values qui sont réalisées à court terme, à savoir moins de six mois après leur acquisition, par des personnes physiques, en dehors de l'exercice de leur activité professionnelle.

La base imposable est égale à la différence entre le prix perçu (auquel il faudra éventuellement soustraire la taxe payée sur les opérations de bourse, « *TOB* ») et le prix payé pour acquérir les actions ou parts (éventuellement diminué de la *TOB*).

Le champ d'application de la mesure a animé différents débats. Actuellement, cette mesure semble viser les plus-values réalisées en cas de cession à titre onéreux d'actions

“

*Dans le cadre du tax shift, le Gouvernement tente donc depuis plusieurs mois de trouver des mesures pour opérer un glissement de la taxation sur le travail vers la taxation sur le capital, en adoptant des avantages fiscaux qu'il compense très rapidement par de nouvelles taxes. Cette mesure relative à la taxe sur la spéculation risque probablement, d'une part, de ne pas rencontrer l'efficacité et le rendement souhaités et d'autre part, d'entraîner l'augmentation des investissements à l'étranger.*

”

ou de parts cotées en bourse, mais également les plus-values sur des warrants, des options ou encore sur des certificats d'actions. La taxe concerne les contribuables personnes physiques, les sociétés ayant déjà leur propre régime de taxation des plus-values issues de la spéculation.

Le Roi doit adopter prochainement un arrêté royal qui déterminera le champ d'application de la mesure et précisera notamment quels sont les produits dérivés sur actions qui en feront partie. Cet élément fait également l'objet de débat. Est-ce au Roi qu'il revient de déterminer le champ d'application de cette mesure ?

Dans l'hypothèse d'actions ayant fait l'objet d'une donation, il faudra vérifier si le délai de six mois entre la vente des actions ou parts et le moment où le donateur a acquis à titre onéreux ces mêmes actions est écoulé ou non. Dans l'affirmative, la taxe ne s'appliquera pas. La mesure ne s'appliquera pas

non plus en cas d'actions ou parts qui ont été acquises dans le cadre d'un stock option.

Enfin, en cas de moins-values, le contribuable ne pourra pas opérer de déduction.

Dans le cadre du *tax shift*, le Gouvernement tente donc depuis plusieurs mois de trouver des mesures pour opérer un glissement de la taxation sur le travail vers la taxation sur le capital, en adoptant des avantages fiscaux qu'il compense très rapidement par de nouvelles taxes. Cette mesure relative à la taxe sur la spéculation risque probablement, d'une part, de ne pas rencontrer l'efficacité et le rendement souhaités et d'autre part, d'entraîner l'augmentation des investissements à l'étranger.



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

Florence CAPPUYNS  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Pauline MAUFORT  
Séverine SEGIER  
Gauthier VAEL  
Martin VAN BEIRS

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

mars 2016

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

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

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

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