



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 99 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2017 - info@idefisc.be

### Editorial

## Droits de succession : le nouvel enjeu ?

Au cours des dernières décennies, s'est marquée une tendance à la réduction, voire parfois à la suppression, des droits de succession dans plusieurs pays, en même temps que les impôts annuels sur la fortune étaient en général démantelés, sauf en France et en Espagne.

Ce mouvement ne s'est pas manifesté en Belgique, en tout cas au niveau des taux, puisque ceux-ci sont demeurés à des taux extrêmement élevés (jusqu'à 27 ou 30 % selon les régions en ligne directe, jusqu'à 70 ou 80 % pour des personnes non apparentées). Cet impôt sur la fortune a au contraire en fait augmenté, puisque les tranches du barème n'ont jamais été indexées depuis ... 1936 !

Aujourd'hui, certains signes font penser à un risque d'un nouvel accroissement de ces droits. L'on prête au Président français

récemment élu l'intention de coupler la suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (sauf pour l'immobilier) à un accroissement des droits de succession, déjà extrêmement élevés en France, qui pourraient atteindre 75 % même entre personnes proches.

Même en Flandre, certains partis réfléchissent à un étrange « tax shift » pour réduire l'impôt sur le travail en compensant cette réduction par un accroissement des droits de succession.

La proposition est heureusement difficile à réaliser parce que les droits de succession sont strictement régionaux, tandis que la taxation du travail dépend essentiellement de règles fédérales, même si une partie de l'impôt est ristournée aux régions.

Bien plus, il faut se rendre compte qu'une réduction même modeste

de la taxation du travail entraînerait une véritable explosion de droits de succession, qui représentent budgétairement un montant bien plus faible.

Si un tel projet devait voir le jour, ce serait clairement une incitation à quitter la Belgique : ceux qui auraient épargné, difficilement, en conservant une petite part de ce que leur travail, déjà surtaxé et qui le restera, leur a permis d'acquérir, qui auront subi une lourde TVA sur leurs dépenses, et des multitudes d'autres taxes tout au long de leur vie, apprendraient que l'essentiel de ce qu'il ont gardé reviendrait à l'Etat, autoproclamé premier des héritiers, plutôt qu'à leurs enfants. Il n'y a rien de mieux pour démotiver les créateurs de richesses.



Thierry AF SCHRIFT



## Les coups de griffe de l'ours

### Se payer sur la bête ...

Les scandales affectent pour le moment un parti particulier en Wallonie et à Bruxelles.

Il faut bien se rendre compte que les membres de ce parti ne sont pas plus malhonnêtes que les autres. Simplement, ils sont depuis longtemps au pouvoir dans un système public qui ne cesse d'accroître ses activités, tout en n'appartenant à personne.

Les asbl subventionnées par les pouvoirs publics, plus encore que les intercommunales, n'ont pas d'actionnaires autres que des entités publiques et ceux qui y sont majoritaires sont donc à la fois les contrôleurs et les contrôlés.

Il ne sert à rien de pousser à la démission ceux qui se sont trop « servi sur la bête », et de les remplacer par d'autres qui, si le système est maintenu tel qu'il est, feront, tôt ou tard la même chose.

Ce qu'il faut remettre en question, c'est l'idée même de confier aux pouvoirs publics des pans entiers de l'économie dont les entreprises s'occuperaient beaucoup mieux. On doit élire des gens, s'il le faut vraiment, pour s'occuper de l'armée, de la police ou des affaires étrangères, mais pas pour produire de l'électricité, préparer des repas ou gérer des centres sportifs. Bref : remettre l'Etat, les régions, et les communes à leur place.

L'ours mal léché



## Sommaire

Droits de succession : le nouvel enjeu ?	1
Les droits d'enregistrement sur l'apport d'un bien immobilier dans une société	6
Délai de réclamation : la circulaire administrative ne respecte pas les enseignements de la Cour de cassation	7
Termes et délais en matière fiscale	8
Proposition de loi visant à reformer le droit des successions : ce qui change (partie I)	10
Taxe Caïman : la question de l'application de la taxe aux Sicav-Sif de droit luxembourgeois est tranchée par le SDA	11
La Cour de justice européenne condamne la fairness tax	14
Rachat d'actions propres : l'administration revient sur sa position contestée	15
Echange d'information sur demande : importantes précisions de la CJUE	16
Nouvelle offensive de contrôle de l'administration fiscale	18
Adaptation de la disposition dite « catch all » à l'impôt des non résidents : réduction bienvenue de la portée de la disposition, avec effet au 1er juillet 2016	19
Proposition de réforme du droit des successions et des libéralités : ce qui change (partie II)	22
Régulariser, oui ... mais ensuite ? (bis)	23
Les rentes alimentaires sont déductibles ... si elles respectent les échéances fixées	25
Injection de capital dans la société par prise en charge des pertes, faites attention au fisc!	26

## Les droits d'enregistrement sur l'apport d'un bien immobilier dans une société

Il arrive souvent qu'un dirigeant de société souhaite apporter un bien immobilier dans sa société. Toutefois, on oublie souvent les droits d'enregistrement.

L'apport de biens immobiliers, autre que ceux qui sont entièrement ou partiellement utilisés ou destinés à l'habitation et qui sont apportés par une personne physique à des sociétés belges, est soumis à un droit d'apport de 0%. En d'autres termes, il n'y a pas de droit d'enregistrement dû. Si par exemple on souhaite apporter un dépôt ou un bureau, ceci peut se faire sans droit d'enregistrement.

Néanmoins il doit s'agir d'un apport qui est entièrement rémunéré par des droits sociaux dans la société. Au cas où l'on voudrait également transférer à la société une dette hypothécaire grevant sur le bien immobilier, le droit proportionnel d'enregistrement sera appliqué sur le montant dû de la dette - en l'espèce le droit de vente de 10% ou 12,5%.

L'apport par une personne physique dans des sociétés belges ou étrangères de biens immobiliers qui sont entièrement ou partiellement utilisés pour ou destinés à

l'habitation est par contre soumis au droit de transfert immobilier à titre onéreux lorsque les biens sont situés en Belgique. Ils sont exonérés du droit proportionnel d'enregistrement et soumis au droit fixe général lorsque les biens immobiliers se situent à l'étranger. L'apport par une personne physique d'un immeuble situé en Belgique est donc soumis au droit de vente (10% ou 12,50%).

La situation dans laquelle le bureau et l'habitation privée du dirigeant de société se trouvent dans le même bien immobilier n'est toutefois pas une situation exceptionnelle. Pensons également par exemple à une maison qui comprend également des écuries, qui sont louées à des firmes commerciales.

Apporter des biens immobiliers pour utilisation mixte dans une société est une opération chère parce qu'en principe l'apport de bâtiments qui servent partiellement à l'habitation et qui ont pour le reste des buts industriels ou agricoles, commerciaux ou administratifs, est totalement soumis au droit de vente.

Cette règle n'est toutefois pas applicable quand la partie destinée à l'habitation et le reste sont repris dans des indications cadastrales distinctes et portent des numéros et revenus cadastraux distincts ou sont considérés comme tels. Ceci est le cas si l'acte de

base préalablement enregistré reprend clairement l'intention réelle de l'individualisation des parties distinctes (circulaire n° 14, 15 mai 1994, n° 7). Toutefois, tel ne sera souvent pas le cas.

En l'espèce l'article 169bis du Code des droits d'enregistrement (C.enreg.) peut atténuer ce problème. Cet article prévoit que l'utilisation ou la destination d'un bien immobilier doit être contrôlée par parcelle cadastrale ou par partie de la parcelle cadastrale au cas où cette partie est

- ou bien une habitation distincte;
- ou bien un département de production ou de travail qui peut fonctionner de façon distincte;
- ou une entité qui peut être séparée des autres biens ou parties qui forment la parcelle.

Il appartient aux parties de démontrer qu'il s'agit d'une habitation distincte ou d'un département de production qui peut travailler indépendamment ou

“

*Pour ceux qui prévoient des profonds travaux de rénovation dans leur bureau ou pour ceux qui ont des frais opérationnels importants (pensez aux écuries), un apport dans une société pourrait être envisagé.*

”

d'une entité qui est indépendante des autres biens.

Lorsque l'évaluation n'est pas faite par parcelle cadastrale, les parties contractantes ou le notaire devront ajouter une déclaration supplémentaire en dessous de l'acte et avant l'enregistrement (comme prévu à l'article 168 C.enreg.). Dans cette déclaration ils devront mentionner la valeur convenue et, le cas échéant, la valeur de vente de chaque partie du bien qui détient une utilisation ou destination distincte.

Pour ceux qui prévoient des profonds travaux de rénovation dans leur bureau ou pour ceux qui ont des frais opérationnels importants (pensez aux écuries), un apport dans une société pourrait donc être envisagé.



Ellen CASSAER

## Délai de réclamation : la circulaire administrative ne respecte pas les enseignements de la Cour de cassation

Le 4 septembre 2015, la Cour de cassation tranchait définitivement la controverse quant à la recevabilité des réclamations introduites sur base de l'ancienne mouture de l'article 371 du CIR 92. Par cet arrêt, la Cour avait estimé que, compte tenu de son inconstitutionnalité, l'article 371 du CIR n'avait pu valablement permettre de faire débiter les délais de réclamation pour tous les avertissements-extraits de rôle (AER) envoyés avant sa modification par la loi du 19 mai 2010.

Pour rappel, la Cour constitutionnelle avait décidé par arrêt du 19 décembre 2007 que l'article 371 du CIR tel qu'il était en vigueur avant sa modification en mai 2010, restreignait les droits de la défense du contribuable de manière disproportionnée, en ce qu'il prévoyait que le délai pour introduire la réclamation commençait à courir à partir de la date d'envoi figurant sur l'AER.

L'administration a réagi à cet arrêt par la publication d'une circulaire 704.063 du 3 février 2016. Par cet-

te circulaire, l'administration tentait d'interpréter la jurisprudence de la Cour de cassation comme consacrant la théorie dite « de la réception ». Selon cette théorie, à défaut de pouvoir faire débiter le délai de réclamation au jour de l'envoi de l'AER, celui-ci commence à courir à dater du jour où il est certain que le contribuable en a pris connaissance.

Le tribunal de première instance de Bruxelles vient de condamner cette analyse. Selon ce dernier, il est inexacte d'affirmer que la Cour de cassation a entendu valider cette théorie : « *d'une part, la texte de l'article 371 CIR92 se réfère à l'envoi de l'AER comme point de départ du délai présumé de l'envoi ; d'autre part, la nécessité de tenir l'envoi (et non la réception) de l'AER pour le fait juridique pertinent est confirmée par la jurisprudence enseignant qu'il ne suffit pas au contribuable de contester la réception dudit AER ; enfin, l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 19 décembre 2007 ne modifie en rien cette lecture de l'article 371 CIR92 : en prenant soin de corriger le calcul d'un délai bel et bien conçu à dater de l'envoi, la Cour constitutionnelle, loin de désavouer une présomption légale liée à l'envoi de l'AER, la confirme en l'affinant* ».

Par cette même circulaire, l'administration estimait également qu'en ce qui concerne les AER envoyés après l'entrée en vi-

“

*Cette circulaire – qui n’a bien entendu aucune valeur législative – ne doit pas être appliquée et une réclamation introduite avant la modification de l’article 371 du CIR92 doit être considérée comme recevable.*

”

gueur de l’article 53bis du Code Judiciaire, la date de réception pouvait être présumée sur base de cet article. Cette hypothèse est également exclue par le tribunal.

Cette question avait, d’ailleurs, déjà été tranché par la Cour dans un arrêt plus ancien du 23 novembre 2012 :

*« Les juges d’appel ont pu décider, sans violer les dispositions citées par le moyen, qu’à défaut de toute initiative législative à la suite de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, ils ne peuvent substituer aucune autre date au point de départ de sorte que la réclamation litigieuse doit être considérée comme ayant été introduite en temps utile »* (cass. 23 nov. 212, F.11.0050.N/1, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), n° C 12/0906).

La décision du tribunal de première instance de Bruxelles s’intègre donc parfaitement dans

la jurisprudence abondante consacrée à cette question.

Il en résulte que cette circulaire – qui n’a bien entendu aucune valeur législative – ne doit pas être appliquée et qu’une réclamation introduite avant la modification de l’article 371 du CIR92 doit être considérée comme recevable.



Pauline MAUFORT

## Termes et délais en matière fiscale

L’article 1244 du Code civil prévoit, de façon tout à fait générale, que le débiteur d’une dette ne peut contraindre son créancier à recevoir le paiement de celle-ci en partie. La même disposition précise ensuite que *“le juge peut néanmoins, nonobstant toute clause contraire, eu égard à la situation des parties, en usant de ce pouvoir avec une grande réserve et en tenant compte des délais dont le débiteur a déjà usé, accorder des délais modérés pour le paiement et faire surseoir aux poursuites, même si la dette est constatée par un acte authentique autre qu’un jugement”*.

C’est ce qu’on appelle dans le jargon juridique l’octroi de “termes et délais” ou encore d’un *“terme de grâce”*, en vertu duquel le juge se voit autorisé à modifier l’obligation du débiteur malheureux et de bonne foi en lui accordant des délais pour le paiement de sa dette, et ce sans l’accord de son créancier.

Cette disposition de droit commun s’applique en principe en toutes matières, sauf lorsqu’une loi particulière l’interdit expressément.

En matière fiscale, l’administration, suivie par une partie importante de la jurisprudence, considère que l’article 1244 du Code civil ne pourrait trouver à s’appliquer, en raison du caractère d’ordre public de la loi fiscale. L’administration y



ajoute généralement que l'article 66 des lois sur la comptabilité de l'Etat, coordonnées par l'arrêté royal du 17 juillet 1991, s'y oppose également, bien que ce dernier texte pose exclusivement comme principe celui de la responsabilité personnelle du Receveur dans le recouvrement de l'impôt, sans donner pour autant compétence à ce dernier pour accorder au contribuable des termes et délais.

Par un arrêt du 24 mars 2008, la Cour de cassation a expressément confirmé que l'article 1244 du Code civil ne s'appliquait pas en matière fiscale, au motif que les délais de paiement en matière fiscale sont d'ordre public et qu'*"aucune disposition légale ne confère au juge (...) le pouvoir de déroger à ces délais en octroyant des*

*délais de paiement supplémentaires pour les dettes échues"*.

Cette décision peut paraître surprenante, dans la mesure où - ainsi qu'il vient d'être rappelé - les règles de droit civil s'appliquent à la matière fiscale, sauf lorsque la loi fiscale y déroge expressément. En l'espèce, il importe donc peu que la loi fiscale contienne ou non une disposition autorisant le juge à octroyer des délais de paiement, l'article 1244 du Code civil trouvant à s'appliquer à défaut de disposition contraire dans la loi fiscale.

A la surprise générale, le juge des saisies du tribunal de première instance de Liège a rendu, le 1er mars dernier, un jugement longuement motivé dans lequel il rappelle que

la jurisprudence de la Cour de cassation ne vaut pas loi et ne prime pas les textes légaux, la Constitution plaçant sous la protection du pouvoir judiciaire les droits subjectifs quels qu'ils soient.

Le juge des saisies constate ensuite que les délais de grâce peuvent être accordés, même d'office, par le juge en toutes matières, à moins qu'une loi expresse les écarte expressément ou implicitement, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le juge autorise dès lors le contribuable à s'acquitter de sa dette à l'égard de l'administration fiscale de manière échelonnée, à concurrence de 1.500 euros par mois.

Quelles que soient les suites qui seront réservées à cette affaire (on songe inévitablement à un recours en appel de l'Etat belge ...), il convient de saluer le courage du juge des saisies, qui a rendu une décision de tout premier plan, fouillée et intelligente, qui constitue également une grande leçon de démocratie, bienvenue en ces temps qui en manquent parfois tant.



Martin VAN BEIRS

*A la surprise générale, le juge des saisies du tribunal de première instance de Liège a rendu, le 1er mars dernier, un jugement longuement motivé dans lequel il rappelle que la jurisprudence de la Cour de cassation ne vaut pas loi et ne prime pas les textes légaux, la Constitution plaçant sous la protection du pouvoir judiciaire les droits subjectifs quels qu'ils soient.*

*Le juge des saisies constate ensuite que les délais de grâce peuvent être accordés, même d'office, par le juge en toutes matières, à moins qu'une loi expresse les écarte expressément ou implicitement, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le juge autorise dès lors le contribuable à s'acquitter de sa dette à l'égard de l'administration fiscale de manière échelonnée, à concurrence de 1.500 euros par mois.*

## Proposition de loi visant à réformer le droit des successions : ce qui change (partie I)

Dans une société en constante mutation, la loi présente toujours une longueur de retard par rapport à l'évolution sociétale. Notre droit successoral actuel se compose de règles qui se fondent sur le modèle de société tel qu'il existait au moment de l'introduction du Code Napoléon. Force est pourtant de constater que le schéma familial classique « parents mariés avec enfants » est de moins en moins la norme face à l'apparition de structures familiales toujours plus diverses et complexes (familles recomposées, partenaires cohabitants, etc.).

Dans ce contexte, une proposition de loi visant à réformer certaines de ces règles successorales antiques a été déposée au parlement le 25 janvier 2017. Cette réforme s'articule autour de trois points clefs : la modification des règles relatives à la réserve héréditaire, la modification des règles relatives au rapport des libéralités et l'assouplissement de l'interdiction des pactes sur succession future.

La modification des règles relatives à la réserve héréditaire

1.1 L'initiative législative vise à abroger la réserve des ascendants et la remplace par une créance alimentaire à charge de la succession pour les ascendants qui sont dans le besoin au moment du décès. Par conséquent, seules deux catégories d'héritiers réservataires subsisteront : les descendants du défunt et le conjoint survivant. Si le défunt ne laisse ni enfants ni conjoint survivant, il sera libre de disposer de toute sa succession.

1.2 Actuellement, la quotité disponible varie en fonction du nombre d'enfants : elle ne peut excéder la moitié des biens du disposant en cas d'enfant unique ; le tiers, si le défunt laisse deux enfants ; le quart, s'il en laisse trois ou un plus grand nombre. La proposition de loi prévoit d'étendre la quotité disponible à la moitié de la succession quel que soit le nombre d'enfants. L'extension de la quotité disponible permettra ainsi à chaque citoyen de disposer de plus de latitude afin de décider de la manière dont il souhaite transmettre son patrimoine.

1.3 Afin de compenser la limitation de la réserve des enfants à  $\frac{1}{2}$ , la proposition de loi prévoit que la réserve du conjoint survivant s'imputera dorénavant par priorité sur

la quotité disponible, et pour le surplus seulement sur la réserve des enfants (et non plus proportionnellement sur la quotité disponible et sur la réserve des enfants comme c'est actuellement le cas). En outre, la réserve portant sur l'usufruit du logement familial sera étendue au droit de bail de ce logement.

1.4 La réforme successorale instaure un principe selon lequel le conjoint survivant ne peut faire valoir aucun droit d'usufruit sur les donations que le défunt avait faites avant son mariage. Par conséquent, il ne pourra exiger sa réserve abstraite qu'à l'égard des biens donnés post-mariage.

1.5 Lorsque des libéralités consenties par le défunt excèdent la quotité disponible, les héritiers réservataires se voient privés d'une part de leur réserve. Ces libéralités peuvent être mises à néant par une « action en réduction » introduite par l'héritier réservataire afin de reconstituer sa réserve. Sous l'empire du droit actuel, la réduction s'opère « en nature » de sorte que l'héritier réservataire peut exiger le retour en nature du bien donné dans la succession (c-à-d la restitution matérielle du bien). La réforme proposée entend remplacer le principe de la réserve « en nature » par celui de la réserve « en valeur » (à

l'exception de la réserve concrète du conjoint survivant et de la réserve à l'égard des legs dont le bénéficiaire n'est pas un héritier), de sorte que la réduction aura lieu « en valeur ». Dorénavant, les héritiers réservataires ne pourront exiger qu'une indemnité correspondant au montant de l'atteinte à leur réserve.

1.6 Jusqu'à présent, la valorisation des donations en vue de la réduction se fait au jour du décès. Elle sera désormais calculée sur base de leur valeur intrinsèque au jour de la donation, mais indexée jusqu'au jour du décès sur base de l'indice des prix à la consommation.

1.7 À l'instar de la législation actuelle, l'initiative législative maintient la possibilité pour les héritiers réservataires de conclure un pacte sur succession future « ponctuel » leur permettant de renoncer anticipativement à exercer l'action en réduction à l'égard d'une donation déterminée et identifiée dans l'acte de re-

nonciation. En revanche, la proposition de loi modifie le champ d'application du pacte en l'élargissant à l'ensemble des donations, quel que soit le bénéficiaire et en le restreignant aux seules aliénations à titre gratuit.

1.8 Sous l'empire de la loi actuelle, le Code civil n'établit aucun délai pour l'exercice de l'action en réduction des héritiers réservataires. La réforme successorale prévoit l'instauration d'un délai de prescription dont la durée varie selon que le bénéficiaire de la libéralité soit héritier ou un tiers.

En ce qui concerne les modifications envisagées au sujet des règles relatives au rapport des libéralités ainsi qu'à l'assouplissement de l'interdiction des pactes sur succession future, celles-ci seront abordées dans la deuxième partie de cette étude à paraître prochainement.



Chloé BINNEMANS

## Taxe Caïman : la question de l'application de la taxe aux Sicav-Sif de droit luxembourgeois est tranchée par le SDA

On le sait, depuis l'exercice d'imposition 2016, un nouveau régime d'imposition est applicable aux «fondateurs» et/ou «bénéficiaires» de «constructions juridiques». C'est ce que l'on nomme, informellement, la «taxe Caïman». En vertu de cette taxe, les «constructions juridiques» visées sont réputées ne pas exister pour la perception de l'impôt des personnes physiques, notamment. Les revenus de ces entités sont, dans cette hypothèse, taxables directement dans le chef de leurs fondateurs et/ou bénéficiaires, lorsque ceux-ci sont résidents belges, comme si la construction n'existait pas. À côté de cette fiction de transparence fiscale totale, une nouvelle imposition dissolution est instaurée, lors de la dissolution de certaines de ces constructions juridiques.

La notion de «construction juridique» vise 2 catégories précises. La première de ces 2 catégories traite des «patrimoines fiduciaires» (l'on vise ici les trusts et autres relations fiduciaires). La seconde catégorie, qui intéresse notre propos, vise « Toute société, association, établis-

*Une proposition de loi visant à réformer certaines de ces règles successorales antiques a été déposée au parlement le 25 janvier 2017. Cette réforme s'articule autour de trois points clefs : la modification des règles relatives à la réserve héréditaire, la modification des règles relatives au rapport des libéralités et l'assouplissement de l'interdiction des pactes sur succession future.*

*sement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État ou de la juridiction où il est établi, soit, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 % du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants ».*

Le législateur instaure, immédiatement après cette définition de la construction juridique de «catégorie 2», une exception, puisqu'il précise qu'« *A l'exception des cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les formes juridiques visées à l'alinéa 1er qui sont établies dans un État où une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen ne constituent pas des constructions juridiques* ».

L'on distingue dès lors le sort des constructions juridiques de «catégorie 2» selon qu'elles sont ou non établies sur le territoire de l'Espace Economique européen (EEE). Pour les entités de EEE, il faut qu'un Arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres identifie la construction comme étant visée par la taxe, pour celle-ci puisse donner lieu à l'application du régime de transparence fiscale totale, ainsi qu'à l'application éventuelle de la nouvelle imposition de dissolution. Si une telle construction est identifiée dans un tel Arrêté royal, elle sera présumée, de manière irréfra-

gable (sans possibilité de preuve contraire) être soumise à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime belge (la loi fait référence ici à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15% du revenu imposable de cette construction juridique, « *déterminé conformément aux règles appliquées pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants* »).

Un Arrêté royal a été adopté à la date du 18 décembre 2015, et reprend les entités situées dans l'EEE qui sont présumées être visées par la taxe, sans possibilité de preuve contraire. Cet Arrêté royal identifie, précisément, pour le Liechtenstein, la Stiftung et l'Anstalt, et pour le Luxembourg, la société de gestion de patrimoine familial et la fondation patrimoniale.

A priori, la Sicav-Sif constituée sous l'égide du droit luxembourgeois n'entre pas dans le champ d'application de la taxe caïman, puisque son siège se trouve au Grand-duché de Luxembourg, qui fait bien partie de l'EEE, et qu'elle ne se trouve pas reprise sur la liste fournie par l'Arrêté royal du 18 décembre 2015.

Ce même Arrêté royal du 18 décembre 2015 (publié au Moniteur belge du 29 décembre 2015) précise cependant que sont également qualifiées «constructions juridiques», «les institutions, entités et sociétés visées à l'article 2, § 1er, 13/1, al. 2 du CIR 92». Ce dernier article a quant à lui été inséré dans

le Code des impôts sur les revenus (CIR92) par une loi du 26 décembre 2015, qui, si l'on suit les commentaires formulés par le Ministre des Finances, à l'époque de son adoption, avait clairement pour objectif de rendre les Sicav-Sif de droit luxembourgeois transparentes, et dès lors visées par la taxe caïman.

Ainsi, l'article 2, § 1er, 13/1, al. 2 CIR92 vise les sociétés cotées, les organismes de pensions, et les organismes de placements collectifs (OPC) publics ou institutionnels, voire alternatif. La loi de décembre 2015 inclut ces entités (OPC) dans les constructions juridiques visées par la taxe, si « les droits sont détenus par une personnes, ou plusieurs personnes liées entre elles, le cas échéant considérées distinctement par compartiment ».

Si depuis l'adoption de cette loi, le Ministre des Finances a confirmé, à plusieurs reprises, et notamment dans une déclaration faite à la Chambre à la date du 18 mai 2016, que la taxe de transparence vise effectivement les fonds d'investissements dits « dédiés » (c'est-à-dire dont les droits sont détenus par un nombre limité de personnes, généralement liées entre elles, notamment dans le cadre d'un fonds d'investissements spécialisé de droit luxembourgeois ayant pris la forme d'une société d'investissements à capital variable (Sicav-Sif)), la question restait débattue, sur le plan juridique.

En effet, le texte légal tel qu'il ressort de la loi du 26 décembre 2015,

ne permet pas, a priori, d'aboutir à la même conclusion que celle formulée par le Ministre.

Le texte initial de la loi du 10 août 2015, ayant introduit en droit belge la «taxe caïman», permettait d'écarter l'application du régime de la transparence aux Sicav de droit luxembourgeois, quel que soit leur actionnariat, puisqu'il s'agit d'entités établies dans l'EEE, non reprises dans l'Arrêté royal prévoyant la liste d'exceptions. Cette exclusion de principe de la transparence pour de telles entités établies dans l'EEE n'a pas été modifiée par le législateur de décembre 2015.

Le texte d'août 2015 prévoyait en outre, pour les entités cette fois établies en dehors de l'EEE, et par principe visées par la taxe, diverses exceptions, notamment au profit de certaines Sicav, et/ou OPC, publics ou institutionnels, fonds de pensions ou sociétés cotées en bourse. Par l'effet de cette exception, ces entités établies hors de l'EE n'étaient pas visées par la taxe de transparence. Lorsqu'il a instauré

l'article 2, §1er, 13/1, al. 2, cité ci-dessus, le législateur de décembre 2015 s'est donc limité à prévoir une exception à cette exception, engendrant en conséquence l'application de la taxe de transparence à des entités établies en dehors de l'EEE, qui en principe devraient bénéficier de l'exception de non transparence instaurée par le texte d'août 2015, mais qui n'en bénéficient pas, parce que ces entités sont contrôlées par une personne, ou une famille au sens de la loi.

A nouveau, rien ne permet de considérer que par cette modification législative de décembre 2015, les fonds d'investissements « dédiés » (tels les Sicav-Sif) sont désormais visés par le régime de transparence. A cet argument, qui pourrait déjà paraître suffisant, certains ont ajouté que par ailleurs, de telles entités « privées » ne réuniraient pas les conditions pour être considérées comme des OPC publics ou institutionnels, ou des OPC alternatifs publics ou institutionnels, visés, mais uniquement eux, par la loi de décembre 2015.

Dès lors que ces principes sont acquis, ou doivent l'être, l'Arrêté royal du 18 décembre 2015, qui traite exclusivement d'entités établies au sein de l'EEE, ne pouvait reprendre, dans sa liste d'exceptions, « les institutions, entités et sociétés, visées à l'article 2, § 1er, 13/1, al. 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 », puisque cet article ne vise que les entités établies en dehors de l'EEE !

L'on doit cependant y voir, sans aucun doute, la volonté de l'administration fiscale d'interpréter les textes existant dans le sens exposé par le Ministre des Finances, qui persiste à considérer que les « fonds dédiés », ou les « compartiments dédiés » de tels fonds, tombent dans le champ d'application de la taxe de transparence...

C'est cette conclusion que vient de confirmer le Service des Décisions Anticipées de l'administration fiscale, par une décision du 14 mars 2017. La décision n'aborde en rien cette incohérence entre la loi du 26 décembre 2015 et l'Arrêté ro-



*Il est évident que l'on ne peut se satisfaire de la décision du 14 mars 2017 du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale. Cette position n'est pas conforme à la législation. En cela, elle est critiquable.*

*L'on doit toutefois y voir l'attitude qu'adoptera l'administration fiscale à chaque fois qu'elle sera confrontée à telle situation d'un « fonds privé », par exemple en présence d'une Sicav-Sif de droit luxembourgeois.*

*La prudence conduira dès lors l'investisseur qui souhaite avoir recours à ce type d'entité, ce qui n'est en rien illégal, à s'assurer, a priori, que son investissement se trouve « hors champ » de la taxe caïman.*



yal du 18 décembre 2015, puisque l'administration conclut simplement en ces termes : « *Bien que cet article [l'article 2, § 1er, 13/1, al. 2 du CIR 92] ne le mentionne pas explicitement, il ressort de la question parlementaire 11276 et 11277 de Monsieur Vanvelhoven que les fonds privés sont également visés par cet article [Q.P. n° 11276 et 11277, M. VANVELHOVEN, Cirv. 54 COM. 421] ...En conclusion, le fond sera considéré comme une construction juridique, dès lors qu'il est détenu par des personnes liées au sens de l'article 2, § 1er, 13/1, al. 3 CIR 92* ».

Suivant ainsi son Ministre, l'administration fiscale confirme dès lors l'applicabilité de principe de la « taxe caïman » à la situation d'un « fonds dédié », telle une Sicav-Sif de droit luxembourgeois.

Il faut noter qu'en l'espèce, au terme de son examen du cas soumis, le Service des Décisions Anticipées a considéré que la situation qui lui était soumise devait être considérée comme « hors champ » de la taxe caïman, au motif que les conditions exigées pour l'application de l'exception contenue sous l'article 2, §1er, 13/1, al. 2 CIR92 n'étaient pas remplies (puisque le fonds n'était détenu ni par un actionnaire unique, ni par un plusieurs actionnaires ayant tous entre eux un lien de famille jusqu'au 4e degré, ni par plusieurs actionnaires ayant tous entre eux un lien de mariage ou de cohabitation de fait ou légale, ni encore par un ou plusieurs action-

naires qui exerce (nt) le contrôle sur le fonds au sens de l'article 5 du Code des sociétés. La situation exposée ne faisait en effet apparaître ni un contrôle de droit, présumé exister de manière irréfutable par l'article 5, § 2 du Code des sociétés, ni un contrôle de fait résultant d'autres éléments, ni même encore un contrôle conjoint qui, bien évidemment, ne peut se concevoir qu'entre un nombre limité d'associés.

Il est évident que l'on ne peut se satisfaire de la décision du 14 mars 2017 du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale. Cette position n'est pas conforme à la législation. En cela, elle est critiquable.

L'on doit toutefois y voir l'attitude qu'adoptera l'administration fiscale à chaque fois qu'elle sera confrontée à telle situation d'un « fonds privé », par exemple en présence d'une Sicav-Sif de droit luxembourgeois.

La prudence conduira dès lors l'investisseur qui souhaite avoir recours à ce type d'entité, ce qui n'est en rien illégal, à s'assurer, a priori, que son investissement se trouve « hors champ » de la taxe caïman.



Mélanie DAUBE

## La Cour de justice européenne condamne la fairness tax

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé récemment que la fairness tax belge est incompatible avec la directive directive mère-filiale.

Comme nous l'avions déjà évoqué dans un précédent article, la fairness tax instaurée en 2013 s'applique lorsqu'une société qui distribue des dividendes a, au cours de la même période imposable, réduit effectivement son revenu imposable en procédant à la déduction de pertes ou à la déduction pour capital à risque.

En clair, le montant imposable à la fairness tax repose sur le montant des dividendes distribués qui dépassent le résultat imposable. Ce montant est multiplié, avant application du taux d'imposition, par un facteur dit de proportionnalité qui permet de déterminer dans quelle mesure le résultat a été réduit par l'application de la déduction des pertes et de la déduction pour capital à risques.

L'objet du litige est un recours formé par la filiale belge d'une société finlandaise devant la Cour constitutionnelle belge tendant à l'annulation des articles de la loi du 30 juillet 2013 par lesquels la fairness tax a été instaurée.

“

*La Cour confirme qu'il y a atteinte à la directive mère-filiale lorsqu'une société belge redistribue des dividendes en provenance d'une filiale établie dans un autre Etat membre.*

*Cet arrêt est important : il signifie qu'une demande de dégrèvement peut être introduite par les contribuables qui ont déjà subi la fairness tax, celle-ci étant désormais invalidée par la Cour.*

## Rachat d'actions propres : l'administration revient sur sa position contestée

La Cour d'appel de Liège aura eu raison de la position administrative en matière de rachat d'actions propres (Liège, 27 avril 2016, R.G. n° 2010/RG/1070).

C'est, en effet, cet arrêt qui a justifié la publication d'une nouvelle circulaire administrative (2017/C/12 du 15 mars 2017) par laquelle l'administration est revenue sur sa position antérieure concernant le traitement fiscal à appliquer aux opérations de rachat d'actions ou parts propres.

La position ancienne, vivement critiquée en doctrine, consistait à considérer que le produit réalisé par une société cédante, dans le cadre d'une opération de rachat de ses actions ou parts propres par une autre société, devait automatiquement être considéré dans son chef comme un dividende « perçu » alors même que la société acquéreuse n'était pas sensée avoir distribué un tel dividende au sens de la loi.

Ce dividende perçu pouvait alors éventuellement bénéficier du régime des RDT si toutes les conditions d'application de ce dernier étaient, en l'espèce, réunies. Il en résultait nécessairement un sur-

plus d'impôt puisque les RDT ne sont déductibles qu'à 95%.

Cette interprétation s'accommodait très mal des textes légaux en la matière.

En effet, l'article 202 du CIR – siège du régime des RDT – énonce que peuvent être déduits de la base imposable d'une société, moyennant le respect des conditions qu'il énonce, les dividendes perçus qualifiés comme tel au sens de l'article 186 du CIR.

Cette disposition qualifie, dans le chef de la société qui acquiert ses propres actions, « l'excédent que présente le prix d'acquisition ou, à défaut, la valeur de ces actions ou parts, sur la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré représenté par ces actions ou parts » de dividende distribué.

Cela signifie que si une société acquiert des actions pour un prix supérieur à leur valeur telle qu'elle peut être déterminée comptablement, le boni d'acquisition ainsi constaté doit être traité comme un dividende distribué.

Toutefois, l'alinéa 2 de cette même disposition apporte un tempérament important : lorsque cette acquisition se réalise dans les conditions prescrites par le Code des sociétés, un dividende ne peut être constaté qu'au moment où on enregistre effectivement dans la comptabilité une diminution des fonds propres de la société acquéreuse, c'est-à-dire :

La Cour constitutionnelle ayant des doutes sur la compatibilité de la fairness tax avec le droit européen, elle a posé à la Cour européenne plusieurs questions préjudicielles.

La Cour confirme qu'il y a atteinte à la directive mère-filiale lorsqu'une société belge redistribue des dividendes en provenance d'une filiale établie dans un autre Etat membre.

Cet arrêt est important : il signifie qu'une demande de dégrèvement peut être introduite par les contribuables qui ont déjà subi la fairness tax, celle-ci étant désormais invalidée par la Cour.



Pascale HAUTFENNE

“

*La Cour conclut qu'à défaut pour l'un de ces quatre événements de survenir au cours de la période imposable, le boni d'acquisition ne peut être considéré comme un dividende. L'opération doit donc s'analyser en une simple cession d'actions dont la plus-value est, en principe, exonérée par l'article 192, §1er du CIR92.*

*comme une liquidation partielle de la société mais seulement si et dans la mesure où elle entraîne une diminution des fonds propres de la société et que le boni d'acquisition n'est considéré comme un dividende distribué qu'au moment où l'acquisition d'actions propres aboutit à un prélèvement sur les fonds propres de la société ».*

La Cour en conclut qu'à défaut pour l'un de ces quatre événements de survenir au cours de la période imposable, le boni d'acquisition ne peut être considéré comme un dividende. L'opération doit donc s'analyser en une simple cession d'actions dont la plus-value est, en principe, exonérée par l'article 192, §1er du CIR92.

Ce sont ces enseignements qui sont consacrés dans la nouvelle circulaire administrative :

*« (...) si aucune des quatre situations visées à l'art. 186, al 2, CIR 92, ne s'est produite au cours de l'exercice comptable, le revenu perçu par la société cédante sera considéré comme une plus-value réalisée sur actions ou parts ».*

On ne peut évidemment que saluer ce revirement administratif qui consacre la seule position compatible avec les textes légaux et qui, une fois n'est pas coutume, est favorable au contribuable.

## Echange d'information sur demande : importantes précisions de la CJUE

Dans un récent arrêt, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a donné d'importantes précisions sur les contours de l'échange d'informations sur demande prévu par la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (Arrêt Berlioz du 16 mai 2017).

Selon la directive 2011/16/UE (en vigueur depuis le 1er janvier 2013), les Etats membres de l'Union Européenne doivent coopérer entre eux et sont tenus d'échanger des informations fiscales concernant des cas particuliers lorsqu'un autre Etat membre en fait la demande. La directive 2011/16/UE institue à cet effet des procédures d'échange d'informations sur demande (par opposition à l'échange automatique d'informations) aux termes desquelles l'autorité fiscale requise communique à l'autorité fiscale requérante les informations dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives.

Afin d'éviter des recherches tous azimuts et la pêche aux informations, la directive 2011/16/UE prévoit que seules les informations « vraisemblablement perti-

- Soit au moment où des réductions de valeur sont actées sur les actions ou parts acquises
- Soit au moment de l'aliénation des actions ou parts
- Soit au moment où les actions ou parts sont détruites ou nulles de plein droit,
- Soit, au plus tard, lors de la dissolution de la société

Si aucun de ces événements ne se produit au cours de la période imposable, le produit de la cession ne peut donc, en aucun cas, être qualifié de dividendes au sens de l'article 186 du CIR.

La plus-value réalisée par la société cédante ne pouvant être qualifiée de dividende au sens de cette disposition, l'article 202 du CIR est, de facto, inapplicable.

C'est bien la thèse qu'avait consacré la Cour d'appel de Liège dans son arrêt précité.

Selon la Cour, « le CIR92 traite l'acquisition d'actions propres



Pauline MAUFORT



nentes » pour l'administration et l'application de la loi fiscale interne d'un Etat membre peuvent faire l'objet de la procédure d'échange.

Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 16 mai 2017, l'Etat français (autorité requérante) avait demandé à l'administration fiscale luxembourgeoise (autorité requise) des informations pour vérifier la situation fiscale d'une société française afin de se prononcer sur l'application de retenues à la source sur les dividendes versés par la société française à sa société mère luxembourgeoise, la société de droit luxembourgeois Berlioz.

A la suite de cette demande, l'Administration luxembourgeoise des Contributions Directes (ACD) avait enjoint Berlioz de lui communiquer un certain nombre d'informations. Berlioz avait donné suite à cette demande, à l'exception

de certaines informations demandées dont Berlioz estimait qu'elles n'étaient pas « vraisemblablement pertinentes » au sens de la directive 2011/16/UE pour apprécier si les dividendes versés par la société française à Berlioz devaient être soumis à retenue source. En raison de ce refus, une amende avait été infligée par l'ACD à Berlioz, dont le montant fut réduit par le tribunal administratif. Il faut relever à ce stade que suite à divers reproches formulés par le Forum mondial envers le Luxembourg, la législation luxembourgeoise n'a pas prévu de contrôle de l'opportunité ou de la régularité de la demande d'échange d'informations, le contrôle luxembourgeois se limitant à un contrôle de la régularité formelle. Berlioz interjeta appel devant la Cour administrative. Berlioz soutenait que le refus du tribunal administratif de vérifier le bien-fondé de la décision d'injonction portait atteinte à son droit à un recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Cette question a été soumise par le Cour administrative à la CJUE.

La CJUE a donc été amenée à confronter la procédure européenne de coopération fiscale à un droit fondamental de l'Union Européenne, le droit de tout citoyen européen de contester la légalité d'un acte administratif.

Les réponses de la CJUE aux questions préjudicielles qui lui étaient posées sont incontestable-

ment une victoire pour les contribuables.

En effet, la Cour a décidé notamment que les droits fondamentaux garantis par l'UE ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'UE et que dès lors, le juge luxembourgeois, saisi par un administré d'un recours contre la sanction administrative pécuniaire, doit pouvoir examiner la légalité de cette dernière.

La Cour précise ensuite l'étendue du contrôle juridictionnel : la Cour confirme que la norme dite de « pertinence vraisemblable » des informations demandées constitue une condition à laquelle la demande d'informations doit satisfaire eu égard, d'une part au contribuable concerné et au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie. La CJUE rappelle à ce propos que les Etats membres ne sont pas libres d'effectuer des recherches tous azimuts et, par là, une pêche aux informations.

Cette constatation a, pour la CJUE, deux corollaires : d'abord, pour l'autorité requise, le droit de pouvoir procéder à une vérification nonobstant la confiance qui doit prévaloir entre les Etats membres ; ensuite, pour l'administré, le droit d'invoquer devant un juge l'absence de conformité de la demande d'informations.

Seule restriction à ces importantes précisions, la CJUE considère que

*La CJUE a été amenée à confronter la procédure européenne de coopération fiscale à un droit fondamental de l'Union Européenne, le droit de tout citoyen européen de contester la légalité d'un acte administratif.*

*Les réponses de la CJUE aux questions préjudicielles qui lui étaient posées sont incontestablement une victoire pour les contribuables.*

si le juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'autorité requérante, l'administré, lui, ne peut avoir accès qu'à des informations limitées pour ne pas nuire à l'efficacité de l'enquête. Sur ce dernier point, les conclusions de la Cour nous paraissent contrevenir au principe du procès équitable et à son corollaire, le principe de l'égalité des armes.

L'arrêt CJUE du 16 mai 2017 doit être approuvé en ce qu'il consacre cette importante faculté de pouvoir contester la légalité d'une demande d'informations et une injonction de fournir des informations à l'administration fiscale.

Ces enseignements sont d'autant plus intéressants que la norme de « pertinence vraisemblable » est également utilisée dans le modèle OCDE de convention fiscale où l'article 26 prévoit aussi un échange d'informations sur demande lorsque les informations sont « vraisemblablement pertinentes » pour l'autorité requise.



Sylvie LEYDER

## Nouvelle offensive de contrôle de l'administration fiscale

L'administration fiscale annonce régulièrement qu'elle va renforcer le contrôle de certains contribuables, sur base de critères spécifiques. Récemment, les sociétés de management et les plus-values internes avaient ainsi été visées.

Dans un communiqué du 18 avril 2017, l'administration fiscale indique souhaiter communiquer de manière transparente sur plusieurs actions de contrôle prévues ou en cours et ce dans le but délibéré (et annoncé) d'inciter les contribuables à remplir correctement leurs obligations fiscales. Souvent, de telles annonces sont effectivement suivies de contrôles renforcés de contribuables sélectionnés. L'effet d'annonce est également réel, car les contribuables tentent, lorsqu'ils le peuvent, éviter un tel contrôle. En effet, même lorsqu'on respecte scrupuleusement ses obligations fiscales, un contrôle est généralement source de stress, de perte de temps et de coût (comptable, avocat, rassemblement de documents, réunions, réponse à des demandes formelles ou informelles...).

Des contrôles spécifiques sont prévus selon le type de contribuable :

Les particuliers

En tant que particulier, vous êtes à présent plus susceptible de subir un contrôle ou une demande de renseignement lorsque :

- vous avez déduit des frais professionnels en tant que salarié. Pour les salariés, il peut être, dans certains cas, être plus difficile de démontrer la réalité et le caractère professionnel de dépenses professionnelles importantes. Lorsque la différence entre le forfait de frais professionnels et le montant des frais professionnels réels n'est pas importante, il est possible d'opter pour les frais professionnels forfaitaires afin de réduire le risque d'être contrôlé ;
- vous n'avez pas déclaré des revenus recueillis dans un autre pays. A priori, il n'y a rien de nouveau à ce propos, car la constatation de l'absence de déclaration de revenus recueillis à l'étranger risque toujours d'entraîner un contrôle fiscal. L'effet d'annonce pourrait ainsi avoir un effet utile chez certains récalcitrants (ou distraits) ;
- vous n'avez pas déclaré les plus-values imposables réalisées au moment de la vente d'un immeuble. A nouveau, lorsqu'une plus-value sur immeuble est réalisée, elle peut être soumise à l'impôt. Ne pas déclarer un revenu imposable risque toujours d'entraîner un contrôle fiscal.

*Dans un communiqué du 18 avril 2017, l'administration fiscale indique souhaiter communiquer de manière transparente sur plusieurs actions de contrôle prévues ou en cours et ce dans le but délibéré (et annoncé) d'inciter les contribuables à remplir correctement leurs obligations fiscales.*

Afin de vérifier si vous êtes dans les conditions de devoir payer l'impôt sur une telle plus-value, ou pour vérifier s'il est possible d'éviter légalement de payer un tel impôt, il est utile de contacter un avocat fiscaliste ;

- vous n'avez pas déposé votre déclaration d'impôt, malgré un rappel adressé par l'administration fiscale. Dans ce cas, le remède est évidemment facile : déposez votre déclaration fiscale dans les délais.

Les entreprises

Les entreprises ont plus de risque d'être contrôlées si :

- elles invoquent des dispenses de versement du précompte professionnel lorsque les conditions d'octroi desdites dispenses doivent être vérifiées ;
- il existe des présomptions qu'elles ont revendiqué ou imputé à tort un crédit TVA. En principe, un contrôle était tout

aussi probable dans un tel cas avant la publication du communiqué ;

- elles ont payé un précompte mobilier réduit sur les dividendes payés. Dans un tel cas, retarder le paiement d'un dividende pourrait être la solution pour diminuer le risque de contrôle fiscal;
- en tant que grande entreprise, elles n'ont pas déclaré les plus-values imposables sur actions ou parts qu'elle a réalisées. A nouveau, si l'administration fiscale constate qu'une plus-value imposable n'est pas déclarée, cela risquait de déclencher un contrôle même avant la publication du communiqué précité ;
- elles ne déposent pas leur déclaration d'impôt, malgré un rappel adressé par l'administration fiscale. Dans ce cas, le remède est évidemment facile : déposez votre déclaration fiscale dans les délais.

Même si vous ne vous trouvez dans aucune des situations reprises ci-avant, vous risquez toujours de subir un contrôle fiscal. En cas de doute sur le traitement fiscal d'opérations que vous envisagez, consultez un spécialiste.



Tristan KRSTIC

## **Adaptation de la disposition dite « catch all » à l'impôt des non-résidents : réduction bienvenue de la portée de la disposition, avec effet au 1er juillet 2016**

La partie du Code des Impôts sur les Revenus (CIR92) qui traite de la fiscalité des non-résidents contient une disposition généralement assez méconnue, que l'on a pris l'habitude de nommer, dans la pratique, la disposition « catch all » ou « filet de sécurité ». Cette disposition est insérée sous l'article 228, § 3 CIR92.

Il faut rappeler que les dispositions traitant de l'impôt des non-résidents sont assez limitées, dans leur nombre. Ce constat, examiné à lumière du principe de la légalité de l'impôt (qu'il faut interpréter dans le sens que ce qui n'est en principe pas visé par une loi d'impôt n'est en principe pas taxable) conduit à la conclusion que dans un certain nombre de cas, certains revenus d'origine belge, lorsqu'ils sont perçus par des non-résidents, ne sont pas imposables en Belgique.

Dans certaines de ces situations, la Belgique, en sa qualité d'« Etat de

la source » desdits revenus, dispose pourtant du pouvoir d'imposition sur ceux-ci. Cette situation se rencontre le plus souvent à l'effet de l'application d'une convention préventive de double imposition. Ces conventions organisent dès lors des situations, que certains considèrent comme paradoxales, dans lesquelles la Belgique dispose d'un pouvoir d'imposition sur un revenu perçu par un non-résident, mais ne peut l'exercer, parce que son droit interne ne prévoit pas la taxation, à l'impôt des non-résidents, de tel revenu (alors que la Belgique pourrait imposer les personnes physiques ou morales, de résidence belge, sur ce même revenu).

C'est ce type de situation que vise à solutionner l'article 228, § 3 CIR92. Le régime qu'il organise prévoit que des revenus qui, au sens du CIR92, ne sont pas « imposables » à l'impôt des non-résidents (parce que ces revenus, suivant le principe appliqué dans le CIR92, ne sont pas visés par l'article 228, § 1er ou § 2 CIR92, qui détermine les revenus imposables à l'impôt des non-résidents) le deviennent lorsque 3 conditions cumulatives sont présentes :

- Il doit s'agir de revenus qui, s'ils étaient examinés à la lumière de l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés ou l'impôt des personnes morales, seraient imposables en vertu du CIR92 (les revenus qui ne sont pas imposés dans une de ces 3

catégories, ou qui en sont explicitement exonérés, ne sont dès lors pas visés par la disposition « catch all ») ;

- Les revenus concernés doivent être de « source belge », en ce sens qu'ils doivent être « à charge » soit d'un habitant du Royaume, soit d'une société résidente, soit d'une entité étatique belge, soit encore d'un établissement stable belge d'un non résident ;
- Il faut encore que le pouvoir d'imposition sur le revenu, précédemment identifié, soit attribué à la Belgique, en vertu d'une convention préventive de la double imposition ; lorsque pareille convention n'est pas applicable, il se peut encore que le revenu entre le « champ d'application » de l'article 228, §3 du Code des

impôts sur les revenus, si le non résident ne parvient pas à prouver que le revenu est effectivement imposé dans l'Etat dont il est résident.

Si l'on revient aux travaux préparatoires de la disposition concernée, l'on apprend qu'à l'origine, celle-ci visait à assurer à la Belgique un pouvoir d'imposition effectif sur des revenus de prestations de services. L'Exposé des motifs de la législation en cause cite, par exemple, des rémunérations versées à des bénéficiaires argentins, brésiliens, guinéens, indiens, marocains, roumains, rwandais ou encore tunisiens, pour lesquelles les conventions préventives conclues par la Belgique et l'Etat de résidence des bénéficiaires attribuent le pouvoir d'imposition sur ces revenus à la Belgique.

“

*A l'effet de la modification intervenue, l'article 228, § 3, ne s'appliquera plus qu'aux seules « prestations de services », qui seront fournies à un Habitant du Royaume ou un contribuable assujetti à l'impôt des sociétés ou des personnes morales, dans la mesure où ces revenus (de prestations de services) sont imposables en Belgique, sur application d'une convention préventive de double imposition ou, lorsque telle convention ne s'applique pas, lorsque le contribuable non résident ne fournit pas la preuve que les revenus sont effectivement imposés dans l'Etat de sa résidence.*

*Le risque est dès lors désormais écarté de voir la disposition « catch all » s'appliquer à des plus-values sur actions de sociétés belges réalisées par des sociétés étrangères.*

”

A défaut d'existence de l'article 228, §3 CIR92, ces revenus ne pourraient pas être imposés en Belgique, à défaut de disposition en droit interne le permettant.

Le gouvernement, lors de l'introduction de la disposition, avait semblé considérer que la disposition « catch all » était uniquement applicable à ce type de revenus, limitativement énumérés dans l'Exposé des motifs, et destinés à être mis à jour annuellement, dans un document intitulé « avis aux débiteurs », publié par l'administration fiscale.

La version originelle de l'article 228, § 3 CIR92 ne permettait cependant pas, du fait de sa rédaction particulièrement large, de retenir telle interprétation restrictive.

Aussi, lors de l'intégration dans le CIR92 de l'article 228, §3, les praticiens se sont interrogés quant à son applicabilité potentielle à d'autres types de revenus que ceux rémunérant des services, et notamment les revenus perçus, par des sociétés non-résidentes, sous la forme de plus-values sur actions que ces sociétés pouvaient réaliser, lors de la cession de leur participation dans une société belge (auquel cas, la Belgique reste l'« Etat de la source »).

L'on prétend souvent qu'en Belgique, les plus-values sur actions réalisées par des sociétés sont exonérées. Tel n'est plus tout-

à-fait le cas puisqu'aujourd'hui, l'exonération de ces plus-values, telle qu'organisée par l'article 192 CIR92, est subordonnée à la condition que la société cédante (dans notre exemple, non-résidente) ait détenu les actions ou parts en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins 1 an. A défaut, la plus-value réalisée lors de la cession des actions sera imposée au taux de 25%, sur base de l'article 217 CIR92.

Les plus-values sur actions réalisées par des sociétés non-résidentes ne sont pas identifiées comme des revenus imposables à l'impôt des non-résidents sur base des articles 228, § 1er et 228, § 2, CIR92. L'article 223, 63, CIR92 leur est-il applicable, lorsque la situation est régie par une convention préventive de double imposition qui octroie à la Belgique le pouvoir d'imposition sur ce type de plus-values réalisées, en sa qualité d'« Etat de la source » (par hypothèse, il s'agit en effet d'actions d'une société belge) ?

Une lecture stricte du texte de l'article 228, § 3 CIR92, tel qu'il avait été intégré en droit belge, semblait conduire à cette conclusion. Si les conditions nouvellement imposées pour l'exonération des plus-values sur actions réalisées par des sociétés ne sont pas remplies, la société non-résidente risquait ainsi une imposition en Belgique.

Pareil raisonnement pouvait égale-

ment être développé pour ce concerne la « taxation de rattrapage » de 0,412%, applicable à l'impôt des sociétés lorsque la plus-value est immunisée en vertu de l'article 192, CIR92, mais que la société ne peut être considérée comme une « petite société » au sens du Code des sociétés.

A noter également que la disposition « catch all » s'applique en outre aux situations non conventionnelles. En cette hypothèse, le non-résident peut toutefois prouver que les revenus ont été, ou seront, imposés dans l'Etat de sa résidence. Encore faudra-t-il prouver l'imposition effective desdits revenus.

Une fois la situation considérée comme « dans le champ » de la disposition de l'article 228, §3, CIR92, la taxation sera établie par la Belgique sous la forme d'un précompte professionnel, au taux de 33%, applicable sur le montant des revenus après déduction d'un montant forfaitaire de frais égal à 50% du montant brut des revenus, soit un taux effectif de 16,5%.

Ce sont sans doute ces effets, originellement non souhaités par le législateur, mais susceptibles d'induire une source d'incertitude économique importante, qui ont conduit le législateur à modifier, avec effet rétroactif au 1er juillet 2016, le texte de la disposition « catch all » contenue sous l'article 228, § 3. Cette modification est intervenue par l'effet de la loi du 18 décembre 2016, organisant la reconnaissance et l'encadrement

du crowdfunding et portant, comme souvent, des dispositions « diverses ».

A l'effet de la modification intervenue, l'article 228, §3, ne s'appliquera plus qu'aux seules « prestations de services », qui seront fournies à un Habitant du Royaume ou un contribuable assujéti à l'impôt des sociétés ou des personnes morales, dans la mesure où ces revenus (de prestations de services) sont imposables en Belgique, sur application d'une convention préventive de double imposition ou, lorsque telle convention ne s'applique pas, lorsque le contribuable non résident ne fournit pas la preuve que les revenus sont effectivement imposés dans l'Etat de sa résidence.

Le risque est dès lors désormais écarté de voir la disposition « catch all » s'appliquer à des plus-values sur actions de sociétés belges réalisées par des sociétés étrangères.



Jonathan CHAZKAL

## Proposition de réforme du droit des successions et des libéralités : ce qui change (partie II)

La présente étude a vocation à mettre en lumière les changements majeurs initiés par la proposition de réforme du droit des successions déposée au parlement le 25 janvier dernier. Le premier volet de cette étude portait sur la modification des règles relatives à la réserve héréditaire. Le second volet portera d'une part, sur les modifications apportées aux règles du rapport des libéralités et, d'autre part, sur la possibilité de conclure, à l'avenir, de véritables pactes sur successions futures.

### 1. Modification des règles relatives au rapport des libéralités

1.1 Lorsque le défunt a consenti une libéralité à l'un de ses futurs héritiers, la loi présume que cette libéralité constitue une avance sur la part qui lui reviendra dans le cadre du partage de la succession. L'héritier gratifié est donc tenu de « rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donation entre vifs, directement ou indirectement ». Cette présomption est toutefois réfragable, de sorte que le futur défunt peut valablement consentir une libé-

ralité précipitaire (dispensée de rapport) à l'un de ses héritiers.

La proposition de réforme législative institue trois modifications essentielles au sujet des règles relatives au rapport des libéralités :

- la présomption réfragable de rapport ne s'appliquera désormais qu'aux libéralités consenties aux héritiers en ligne directe descendante ;
- s'agissant des libéralités consenties à tous les autres héritiers, la proposition de loi instaure une présomption légale réfragable de dispense de rapport ;
- s'agissant des libéralités consenties au conjoint survivant et au cohabitant légal, celles-ci ne seront pas rapportables.

1.2 Actuellement, le Code civil autorise la transformation d'une donation initialement rapportable en une donation dispensée de rapport (donation précipitaire, hors part successorale). La nouvelle disposition maintient cette possibilité mais ajoute que l'inverse sera désormais également possible. La proposition de loi précise néanmoins que la modification du caractère rapportable ou non de la donation suppose, dans les deux hypothèses, l'accord du donateur et du donataire.

1.3 A l'instar des modifications envisagées en matière de réduction, l'initiative législative

suggère que le rapport des libéralités se fasse à présent « en valeur » pour toutes les libéralités et que la valorisation s'opère sur base de la valeur des biens donnés au jour de la donation (moyennant indexation).

## 2. Assouplissement de l'interdiction des pactes sur succession future

Sous l'empire du droit actuel, l'interdiction des pactes sur succession future est la règle. Par dérogation à ce principe, la loi actuelle admet néanmoins la validité de certains pactes successoraux « ponctuels ».

La réforme envisagée prévoit désormais la possibilité pour le futur défunt de conclure, de son vivant, un pacte successoral « global » avec ses héritiers. La possibilité de conclure un tel pacte sera cependant limitée aux seuls « héri-

tiers présomptifs en ligne directe descendante ». Par conséquent, seuls les enfants du futur défunt pourront être partie au pacte, les ascendants et les collatéraux étant expressément exclus par le texte proposé.

Ce pacte pourra être établi soit de manière individuelle, par le père ou la mère avec l'ensemble de ses héritiers, soit de manière conjointe, par le père et la mère avec l'ensemble de leurs héritiers respectifs (dans cette hypothèse, le pacte pourra réunir des héritiers communs et non communs). Pour que ce pacte soit valide, la proposition de loi précise qu'il devra être signé par l'ensemble des héritiers présomptifs en ligne directe descendante et qu'il devra consacrer l'existence d'un équilibre (subjectif) entre les héritiers.

Enfin, il reste à préciser que le consentement au pacte emporte la renonciation définitive tant à l'action en réduction qu'au rapport des libéralités visées par le pacte.

Ce pacte constitue donc un véritable pacte sur succession future permettant au futur défunt de répartir, de son vivant et en toute transparence, son patrimoine avec ses enfants tout en ayant la certitude que le partage de sa succession sera conforme au pacte dès lors qu'il procède d'une convention juridiquement contraignante.



Chloé BINNEMANS

## Régulariser, oui ... mais ensuite ? (bis)

En juin 2016, nous écrivions dans ces colonnes que la Cour d'appel avait à raison décidé, le 21 janvier 2016, que l'administration fiscale ne pouvait revenir sur les éléments de fait qu'elle avait précédemment acceptés dans le cadre d'une régularisation fiscale effectuée par des contribuables.

Il y était question d'une régularisation fiscale amiable effectuée pour les revenus perçus d'une société offshore, dont le contribuable avait reconnu le caractère simulé. Ceci avait été accepté par l'administration fiscale, qui avait taxé les revenus directement dans le chef du contribuable, c'est-à-dire en faisant abstraction de la société, qui n'existait que sur papier.

Dans deux décisions récentes (6 décembre 2016 et 17 janvier 2017), le Service des décisions anticipées en matière fiscale a confirmé les enseignements de cet arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles.

La première décision concernait la liquidation d'une fondation panaméenne et d'une société offshore; la deuxième concernait également une société offshore. Dans les deux cas, la procédure de régularisation suivie par les contribuables considérait ces structures comme simulées. Les contribuables avaient sollicité et obtenu la taxation des

“ *La réforme envisagée prévoit désormais la possibilité pour le futur défunt de conclure, de son vivant, un pacte successoral « global » avec ses héritiers. La possibilité de conclure un tel pacte sera cependant limitée aux seuls « héritiers présomptifs en ligne directe descendante ». Par conséquent, seuls les enfants du futur défunt pourront être partie au pacte, les ascendants et les collatéraux étant expressément exclus par le texte proposé.* ”

revenus nommément perçus par les structures étrangères, directement dans le chef des bénéficiaires économiques.

Par la force des choses, une structure étrangère qui n'existe pas ne peut être ni dissoute, ni liquidée, et ne peut certainement pas verser à ses bénéficiaires économiques de boni de liquidation ou de dividendes (société) ni de distributions (fondation).

En effet, ces différentes notions impliquent que la structure étrangère ait une (réelle) personnalité juridique distincte de celle du contribuable personne physique, bénéficiaire économique de la structure.

Les choses sont dès lors claires pour les structures étrangères simulées, qui ont été « supprimées » par les bénéficiaires économiques : cette « suppression » (puisqu'on ne peut parler de liquidation, en l'absence d'existence d'une personne morale distincte), ne peut donner lieu à la taxation qui accompagne toujours, pour les sociétés, qu'elles soient ou non étrangères, la distribution d'un dividende ou d'un boni de liquidation, et qui accompagnait parfois, avant l'instauration de la taxe Caïman, les dissolutions de fondations étrangères, lorsqu'elles n'étaient pas discrétionnaires.

Mais quid à présent que la taxe Caïman a été instaurée ?

Ce nouveau régime permet à l'administration de ne plus devoir démontrer le caractère simulé de

la structure étrangère, pour pouvoir atteindre, directement dans le chef du contribuable résident belge, les revenus de la construction juridique étrangère, tâche à laquelle elle devait précédemment s'astreindre.

Avec la taxe par transparence et la taxe sur les distributions de certaines constructions juridiques étrangères, le législateur n'a cependant pas prévu un énième allègement de la charge probatoire qui est censée peser uniquement sur l'administration lorsqu'il s'agit de démontrer la consistance de la base taxable, mais bien une véritable taxation d'une personne (le résident belge) sur des revenus, selon le cas, effectivement perçus par un tiers (la construction juridique étrangère), ou réputés engrangés par le passé par ce tiers.

A l'heure actuelle, toute construction juridique étrangère répondant aux conditions de la loi - quel que soit, a priori, son degré de « réalité d'existence » -, est potentiellement dans le viseur de la taxe Caïman.

Cependant, une situation simulée ne peut produire d'effets juridiques, si l'une des parties fait état de ce caractère simulé et est en mesure de le démontrer. L'acte simulé n'existe pas : il ne peut donc produire d'effet juridique. Et en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, le fisc ne peut choisir, entre l'acte simulé et l'acte réel, celui qui lui conviendrait le mieux pour établir une taxation : il doit s'en tenir aux faits réels.

“

*Ceci a pour conséquence qu'une construction juridique étrangère réellement simulée, n'existe pas sur le plan juridique et ne peut donc, en tant que telle, générer dans le chef du contribuable résident fiscal belge, une obligation de déclaration...*

”

Ceci a pour conséquence qu'une construction juridique étrangère réellement simulée, n'existe pas sur le plan juridique et ne peut donc, en tant que telle, générer dans le chef du contribuable résident fiscal belge, une obligation de déclaration...

Par définition, une taxe ne peut s'appliquer qu'à des faits réels, et non à des faits simulés. Par voie de conséquence, la taxe Caïman ne peut s'appliquer à une structure (réellement) simulée.

Est-ce à dire que le contribuable pourrait - après avoir diligemment déclaré l'existence d'une structure juridique étrangère dans sa déclaration fiscale et en avoir déclaré les revenus par transparence (voire également les distributions) -, revenir sur sa position et considérer l'ensemble comme simulé, dans le but de bénéficier de cette absence de régime fiscal afférent à la situation simulée ?

Pas nécessairement, car précisément, si le contribuable a choisi de déclarer sa structure juridique



étrangère, c'est probablement parce qu'il considèrerait qu'elle était bien réelle...

Il est à prévoir que l'on assistera désormais à des débats quant à la preuve de la réalité de la simulation ; situation paradoxale s'il en est, où l'administration, qui pendant des dizaines d'années a lutté contre les structures juridiques étrangères à grands coups d'actions en déclaration de simulation ou de tentatives de requalification, en viendrait à présent à tenter de démontrer qu'en réalité... ces mêmes structures offshore n'étaient absolument pas simulées !

L'existence, dans la déclaration fiscale du contribuable, de la mention de celle-ci, pourrait désormais constituer la meilleure arme du fisc à ce propos - même s'il est acquis que le contribuable peut toujours justifier avoir commis une erreur de droit ou de fait, lors du dépôt sa propre déclaration fiscale.

La frontière factuelle est ici tenue, et si les éléments de preuve à la disposition du contribuable sont le plus souvent parcellaires, ils le sont encore plus dans les dossiers de l'administration fiscale, qui, hors les cas de grande fraude ou de fraude organisée faisant l'objet d'enquêtes (fiscales, voire pénales) étendues, sera bien souvent dans l'incapacité totale de démontrer la réalité de la structure juridique étrangère, faute de pièces disponibles.

 Séverine SEGIER

## Les rentes alimentaires sont déductibles ... si elles respectent les échéances fixées

De nombreux contribuables se retrouvent un jour redevable d'une rente alimentaire. Celle-ci peut trouver sa source dans une décision de justice en suite, par exemple, d'un divorce ou résulter de paiements volontaires (en application d'un accord entre créancier et débiteur) effectués en faveur d'un parent ou d'un enfant qui se trouve temporairement ou de manière permanente dans un état de besoin.

Les rentes ainsi payées sont, si elles répondent aux conditions énoncées ci-dessous, déductibles à 80% dans le chef du débirentier et imposable, dans la même proportion, dans le chef du créancier alimentaire. A cet égard, il convient de rappeler l'obligation, parfois ignorée, qui pèse sur les débiteurs alimentaires de retenir le précompte professionnel sur les rentes payées à des résidents étrangers.

Pour prétendre à la déduction de la rente alimentaire effectivement payée, celle-ci doit répondre à quatre conditions cumulatives :

1. Elle doit être payée en exécution d'une obligation alimentaire

résultant du Code civil ou du Code judiciaire ;

2. Le bénéficiaire de la rente ne peut pas faire partie du ménage de la personne qui paie cette rente ;

3. Le paiement de la rente doit être justifié par des documents probants ;

4. la rente doit être payée régulièrement.

Ces quatre conditions sont appréciées de manière très stricte par les cours et tribunaux.

C'est notamment le cas de la quatrième condition qui exige que la rente alimentaire dont on postule la déduction soit payée avec une certaine régularité.

Cela répond à un objectif évident : il s'agit d'éviter que les contribuables postulent la déduction de tous les versements effectués à leurs proches en raison d'événements divers tels qu'un anniversaire, l'obtention d'un diplôme...

*Ceci rappelle l'importance de respecter les jugements et accords prévoyant le versement d'une rente périodique à un débiteur alimentaire. S'ajoutent, en effet, aux éventuelles sanctions civiles et pénales, des conséquences fiscales négatives pour le débiteur alimentaire.*

S'il n'est ainsi pas requis que les versements soient hebdomadaires ou mensuels, il est toutefois exigé que ceux-ci soient faits à échéance normale et sans retard important.

C'est ce que nous a rappelé le tribunal de première instance d'Anvers dans un jugement du 20 novembre 2015.

En l'espèce, le tribunal avait exclu la déductibilité de rentes qui n'avaient pas été payées à inter-

valle régulier mais retenues sur le pécule vacances du débirentier.

Ceci rappelle l'importance de respecter les jugements et accords prévoyant le versement d'une rente périodique à un débiteur alimentaire. S'ajoutent, en effet, aux éventuelles sanctions civiles et pénales, des conséquences fiscales négatives pour le débiteur alimentaire.



Pauline MAUFORT

## Injection de capital dans la société par prise en charge des pertes, faites attention au fisc!

Il résulte des articles 49 et 53, 15° CIR '92 que des pertes des sociétés prises en charge par des personnes physiques ne sont pas considérées comme des frais professionnels, sauf s'il s'agit des administrateurs et associés actifs qui effectuent cette prise en charge par le paiement irrévocable et inconditionnel d'une somme en vue de préserver les revenus professionnels que ces dirigeants et associés perçoivent périodiquement de la société et que la somme ainsi payée est en outre intégralement utilisée par la société pour l'apurement de ses pertes.

Trois conditions doivent donc être respectées cumulativement:

1. La prise en charge est effectuée par un paiement irrévocable et inconditionnel d'une somme d'argent;
2. Le paiement vise la préservation des revenus professionnels que l'administrateur/associé actif perçoit de la société;
3. La société doit utiliser la somme d'argent versée intégralement pour la réduction de ses pertes professionnelles.

Cependant le fisc vérifie

l'application de cet article avec méfiance. La deuxième condition en particulier donne souvent lieu à des discussions.

Pour que la prise en charge des pertes professionnelles soit un frais professionnel déductible, celui-ci doit se faire avec un but précis. C'est-à-dire qu'avec leur paiement les administrateurs / associés actifs doivent poursuivre la préservation des revenus professionnels qu'ils perçoivent périodiquement de la société.

L'administration fiscale attend qu'un dirigeant d'entreprise d'une société "malade" se distribue (toujours) un revenu, s'il veut prendre en charge les pertes de la société. Selon la position administrative la notion de "préservation" implique notamment que l'assujetti ait déjà perçu des revenus professionnels de la société dont il est dirigeant.

En outre, l'administration fiscale ajoute encore une condition à la loi et exige la proportionnalité entre le montant des pertes prises en char-

*L'administration fiscale ajoute une condition à la loi et demande la proportionnalité entre le montant des pertes prises en charge et le montant des revenus professionnels périodiquement perçus de la société.*

ge et le montant des revenus professionnels périodiquement perçus de la société.

Une telle condition nous semble illégale vu que l'existence éventuelle d'un caractère disproportionné entre les pertes prises en charge et les revenus professionnels réalisés n'exclut pas l'intention de l'associé actif / administrateur d'aider la société, grâce à son intervention, et de préserver ses propres revenus professionnels également pour le futur. La condition de la proportionnalité n'apparaît pas dans la loi et est donc illégale.

Quand une société réalise des pertes, les revenus périodiques de

l'associé à ce moment-là sont souvent inférieurs. Il est nécessaire qu'un associé intervienne dans la perte de la société et se contente d'un revenu périodique inférieur, afin d'éviter la faillite et la dissolution de la société. L'associé étant persuadé que la société fera des bénéfices dans le futur proche permettant la perception de rémunérations périodiques plus élevées.

Certains cours et tribunaux ont déjà statué en ce sens qu'il y a bien une préservation des revenus quand un contribuable a agi avec l'intention de garantir la poursuite de la société, permettant de continuer à percevoir des revenus professionnels de la société. Ce qui compte est le but factuel de

l'associé actif – gérant.

Statuer autrement rendrait l'article 53, 15° CIR92 fiscalement absurde et légalement inapplicable.

Néanmoins l'administration reste sur sa position et plusieurs cours et tribunaux la suivent dans cette position. Il est donc recommandé d'en tenir compte et de faire en sorte que les conditions (légal) soient appliquées correctement pour éviter un litige avec l'administration fiscale.



Ellen CASSAER

**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

Chloé BINNEMANS  
Ellen CASSAER  
Jonathan CHAZKAL  
Mélanie DAUBE  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Pauline MAUFORT  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

septembre 2017

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)