

Lexique des nouveautés fiscales de la période d'avril à juin 2009

Amendes de roulage. Certaines amendes de roulage sont soumises depuis le 1^{er} janvier 2009 à une cotisation de solidarité patronale de 33% lorsqu'elles ont prises en charge par l'employeur, que ce soit suite au paiement de l'amende en lieu et place du travailleur, ou suite au remboursement ultérieur à celui-ci. Sont soumises à ce régime : les amendes résultant d'une infraction grave à la circulation, les amendes de roulage de minimum 150,00 € provenant d'un excès de vitesse, et celles découlant d'infractions légères, à concurrence de ce qui dépasse 150,00 € par an et par travailleur, ainsi que les sommes payées en vertu d'une transaction ou d'une perception immédiate suite à ces infractions encourues par le travailleur dans l'exercice de son contrat de travail.

Avantage de toute nature : disposition gratuite d'un immeuble. Une société est propriétaire d'une habitation. A l'occasion d'un contrôle fiscal de la société, il est constaté que l'immeuble n'a généré aucun revenu locatif dans le chef de la société durant la période contrôlée. Le fisc est d'avis que le gérant de la société doit être imposé sur un avantage de toute nature (ATN) calculé sur la base du revenu cadastral de l'habitation. Comme les frais d'électricité, d'eau et de téléphone ont été facturés à son nom, il pouvait être déduit que l'habitation avait été mise gratuitement à sa disposition. Le gérant conteste: d'après lui, il ne pouvait pas d'emblée se déduire des constatations du fisc que l'habitation aurait été utilisée à des fins privées. D'après la Cour d'appel de Gand (*arrêt du 3 mars 2009*), la taxation d'un ATN suppose que le contribuable ait effectivement bénéficié d'un avantage. Or, il ressortait des pièces déposées par le contribuable que celui-ci n'avait pas occupé l'habitation durant la période contrôlée. Le fait qu'il ait payé les frais de téléphone, d'eau et d'électricité n'impliquait pas une occupation effective mais plutôt une consommation en vue de maintenir l'immeuble en état. La démonstration que l'intéressé avait réellement bénéficié d'un avantage patrimonial n'étant pas apportée en l'espèce, la Cour décide de dégrever les impositions.

Avantages non récurrents liés aux résultats. Depuis 2008, un nouveau régime de bonis fiscalement avantageux permet aux employeurs de payer annuellement jusqu'à 2.200,00 € de bonis par travailleur, sans que les travailleurs ne soient redevables d'un quelconque impôt ou de cotisations de sécurité sociales. L'employeur est toutefois redevable d'une cotisation de sécurité sociale de 33%. Le régime a été étendu aux avantages octroyés aux travailleurs intérimaires dans les mêmes conditions qu'aux travailleurs permanents. Le montant maximal pour 2009 est, après indexation, égal à 2.314,00 €.

Début de l'assujettissement TVA. Il a été admis par le tribunal de 1^{ère} instance de Louvain qu'une société nouvellement constituée et n'ayant pas effectué beaucoup d'opérations au cours des deux premières années avait bien la qualité d'assujettie à la TVA dès sa constitution et qu'elle avait conservé cette qualité. Le tribunal trouve convaincante l'explication de l'assujettie selon laquelle une certaine période de rodage et d'acquisition de réputation dans le milieu concerné est nécessaire pour développer une activité dans le secteur de l'élevage de chevaux. La société avait donc le droit de déduire toutes les taxes payées en amont durant les deux années contrôlées (*jugement du 2 janvier 2009*).

Droits de succession. Le Code des droits de succession prévoit qu'il y a prescription pour la demande des droits dus sur une déclaration, après deux ans à compter du jour du dépôt de ladite déclaration. La doctrine considère que la prescription de deux ans ne vaut pas seulement pour les droits que le receveur réclame sur la base de la déclaration, mais également pour les droits que le receveur n'a pas réclamés alors que la déclaration de succession dument déposée

pouvait servir de titre d'imposition. Dans un arrêt du *17 mars 2009*, la Cour d'appel d'Anvers juge qu'il ne peut être question d'une omission (et donc d'une déclaration de succession irrégulière) dès lors que les éléments et précisions figurant dans la déclaration permettaient au receveur de déterminer la base imposable et de faire valoir les droits du fisc. En l'occurrence, les héritiers avaient indiqué que la défunte avait revendu son habitation peu avant son décès, et que le prix en avait été reversé à ses parents en remboursement d'un prêt antérieur. La Cour précise que, dans l'examen d'une déclaration de succession, l'Administration doit tenir compte non seulement des éléments déclarés en tant qu'actifs successoraux, mais également des renseignements et pièces jointes susceptibles d'influencer la base imposable le cas échéant. Il n'y avait donc pas matière à dépôt d'une déclaration complémentaire.

Droit de superficie. Le gérant d'une société exploitant un commerce dans l'horeca octroie pour une durée de 15 ans à sa société un droit de superficie sur une parcelle de terrain qui lui appartient à titre privé, contre une redevance annuelle de 1 000 FB (24,79 EUR). Dans le contrat de superficie, la société s'engage à construire une salle de fête sur le terrain. Il est prévu que les bâtiments que la société érigera sur le terrain deviendront la propriété du gérant à l'expiration du droit de superficie, et ce sans indemnité. À l'expiration du droit de superficie, le fisc taxe le gérant sur un avantage de toute nature résultant de l'obtention gratuite des bâtiments. Le fisc évalue forfaitairement l'avantage à un montant de 50 000 EUR. Le gérant conteste le point de vue du service de taxation. Il invoque que droit de superficie avait été tacitement prorogé à la date où il devait expirer, et que sur toute la durée du droit de superficie il n'avait perçu qu'une indemnité symbolique de la part de la société pour l'utilisation du terrain. Selon le tribunal, le simple fait de continuer à disposer et à utiliser les constructions n'emporte pas le renouvellement du droit de superficie, et c'est à bon droit que l'Administration soutient « qu'il serait impensable que la société superficière ait été disposée à conclure un contrat identique avec un tiers et que ledit tiers ait donc pu obtenir, à la fin du contrat de superficie, tout-à-fait gratuitement, la pleine propriété d'une partie cruciale du complexe immobilier que cette société utilisait pour son exploitation ». Le tribunal a refusé d'accueillir l'argument du contribuable selon lequel l'acquisition gratuite des bâtiments érigés constituait de facto une compensation pour la mise à disposition pratiquement gratuite de son terrain par le dirigeant d'entreprise durant une période plus longue (Tribunal de première instance de Gand, *30 avril 2009*).

Intérêts payés aux particuliers. La Commission européenne a formellement demandé à la Belgique de modifier sa législation, en vertu de laquelle les intérêts sont imposés différemment selon le lieu d'établissement de la banque qui les paie. Selon la législation belge, les intérêts versés par des banques belges aux particuliers sont exonérés d'impôts jusqu'à concurrence de 1.660 €, tandis que les intérêts payés par des banques étrangères ne bénéficient pas de la même exonération. La demande de la Commission prend la forme d'un «avis motivé». Si la Belgique n'y répond pas de façon satisfaisante dans les deux mois, la Commission peut saisir la Cour de justice. On sait qu'il existe une exonération de l'impôt sur le revenu qui ne s'applique qu'aux intérêts payés par des banques établies en Belgique. Les résidents belges sont dès lors dissuadés d'ouvrir ou de conserver des comptes d'épargne auprès de banques qui ne sont pas établies en Belgique. L'exonération incite ces résidents à ouvrir et conserver un compte d'épargne en Belgique et/ou à rapatrier leurs économies dans ce pays. En outre, elle encourage les titulaires d'un ou de plusieurs comptes d'épargne auprès de banques belges à rester clients dans ces banques et à ne pas transférer leurs comptes dans une banque qui n'est pas établie en Belgique. L'inégalité de traitement entre les intérêts payés par des banques belges et ceux payés par des banques étrangères est une entrave à la libre circulation des capitaux et à la libre prestation de services.

Pensions complémentaires. Lorsqu'une personne est restée active jusqu'à l'âge légal de la retraite mais décède avant d'avoir demandé ou reçu le versement du capital de sa pension complémentaire, le capital revient à la personne qui est désignée comme bénéficiaire en cas de décès. En cas de liquidation suite au décès, il est fort possible que le bénéficiaire (par exemple les enfants de l'assuré) ne réponde pas à la condition principale du régime d'imposition favorable (rester effectivement actif jusqu'à l'âge légal de la retraite). Le but du législateur était, pour les conditions afférentes à la date de la liquidation et au fait de "rester effectivement actif jusqu'à l'âge légal de la retraite", de les apprécier dans le chef du salarié ou de l'indépendant au nom de qui la pension complémentaire est constituée. C'est pourquoi l'initiative a été prise de mettre la législation en la matière en conformité avec l'intention du législateur. Ces modifications sont applicables aux versements payés ou attribués à partir du 1er janvier 2009. (*Circulaire n° Ci.RH.241/589.840 (AFER N° 19/2009) du 22.04.2009*).

Plus-values sur actions. Deux actionnaires principaux d'une société d'exploitation avaient décidé après plusieurs années de créer un holding. Dans un premier temps, ils ne firent apport que de quelques actions de la société d'exploitation, de même que d'une petite somme d'argent. Peu après, ils vendirent le reste de leurs actions au holding nouvellement créé, qui paya sa dette en empruntant les fonds nécessaires auprès de sa banque. Selon le fisc, il ne pouvait s'agir d'une 'gestion normale' d'un patrimoine privé. Dans un arrêt du 15 avril 2009, la Cour d'appel de Mons est d'un autre avis. Elle considère que l'acte de gestion du 'bon père de famille' est tout acte quelconque, fût-il de disposition, qui a pour but de faire fructifier et d'augmenter son patrimoine, que la notion d'opération normale de gestion du patrimoine privé doit s'apprécier en tenant compte de l'importance du patrimoine dont dispose le contribuable et que la création de sa propre société-holding ne signifie donc pas que les limites d'une gestion normale soient dépassées. Les actions cédées au holding étaient en possession des actionnaires principaux depuis longtemps : elles n'avaient donc pas été acquises en vue d'une revente rapide. En outre, "aucun élément ne permet de considérer que le prix de vente des actions aurait été surévalué". "Ni le paiement du prix des actions par une inscription en compte courant des administrateurs, ni la liquidation de ce prix par le recours à un emprunt bancaire [...] ne forment des actes inconciliables avec la gestion normale du patrimoine privé". Il en va de même pour le fait que la création d'un holding ne viserait qu'à alléger la charge fiscale.

Requalification de loyers en rémunérations. Le Ministre des Finances a confirmé que le représentant permanent d'une personne morale qui, au nom de cette personne morale, exerce un mandat dans une autre société, est censé exercer une « fonction analogue » dans cette société. En conséquence, les loyers et autres avantages locatifs qu'il perçoit en raison de la mise en location d'un bien immobilier bâti à la société dans laquelle il est actif au nom de l'autre personne morale peuvent être requalifiés, le cas échéant (s'ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé), en rémunérations de dirigeant d'entreprise (*Q. parlem. N° 39 du 14 janvier 2009, Bull. Q. & R. Chambre, 2008-2009, n° 46, p. 28*).

Responsabilité solidaire. La règle selon laquelle les coauteurs et complices d'infractions fiscales, consistant notamment dans le fait de contrevenir "dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire" au Code des Impôts sur les Revenus ou à ses arrêtés d'exécution (ou encore au Code TVA), répondent solidairement du paiement de la dette d'impôt éludée, n'est pas une 'sanction pénale', selon la Cour constitutionnelle. Celle-ci estime dès lors que le fait que le juge pénal ne puisse pas tempérer cette responsabilité solidaire n'est pas discriminatoire, pas plus que le fait qu'en ce qui concerne l'obligation de payer l'impôt éludé, il ne puisse pas tenir compte de circonstances atténuantes ou du degré d'implication de chacun des auteurs ou

complices de l'infraction fiscale. Le fait qu'il ne s'agisse pas d'une sanction pénale, n'empêche toutefois pas que cette responsabilité solidaire puisse faire l'objet d'un "contrôle de pleine juridiction par le juge" (*Cour constitutionnelle 18 juin 2009, arrêt n° 99/2009*).

Revenus définitivement taxés (RDT). L'arrêt *Cobelfret* rendu par la Cour européenne de Justice (voir *Lexique pour la période de janvier à mars 2009*), condamnait la limitation de la déduction au solde des bénéficiaires subsistant, sans permettre le report vers des exercices ultérieurs des quotités non-déduites. Dans le prolongement de cet arrêt, une circulaire de l'administration fiscale confirme que le report d'« excédents de RDT » est dorénavant admis. Ce report s'applique aux dividendes provenant de sociétés établies dans l'Espace Economique Européen (l'UE complétée de la Norvège, de l'Islande et du Liechtenstein), *en ce compris la Belgique*. Pour l'exercice d'imposition 2009, la formule de déclaration à l'impôt des sociétés ne prévoit pas encore formellement la possibilité de reporter les excédents. La circulaire demande dès lors aux sociétés concernées d'ajouter une 'annexe' à la déclaration, exposant de manière détaillée le report des excédents de RDT. Un modèle d'annexe (facultative) est joint à la circulaire. Celle-ci admet également, en précisant les voies de recours à suivre, le report d'excédents de RDT non encore invoqués et relatifs à des dividendes d'exercices d'imposition 'antérieurs' (sont visés, les dividendes recueillis au cours d'une période imposable qui se situe entre celle rattachée à l'exercice d'imposition 1992 - date d'entrée en vigueur de la loi transposant la directive mère-fille - et celle rattachée à l'exercice d'imposition 2008). Toutefois, la partie de ces excédents qui aurait, en principe, pu être imputée précédemment dans le cadre d'impositions définitivement établies ne peut plus être reportée (*Circulaire n° Ci. RH.421/597.150 (AFER N° 32/2009) du 23.06.2009*).

Revenus définitivement taxés (RDT) (suite : dividendes provenant de sociétés hors de PEEE). La Cour européenne de Justice a rendu le 4 juin, non pas un arrêt comme on l'attendait, mais une « ordonnance » (comme il est de coutume quand elle estime que la réponse à la question préjudicielle posée peut se déduire de sa jurisprudence) dans les affaires '*KBC*' et '*Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV*', consacrées spécifiquement à la question de savoir si le droit européen s'oppose également à la non-reportabilité des excédents de RDT provenant de dividendes non européens (provenant d'une société située en dehors de l'Espace économique européen), ou de dividendes purement 'belges' (*C-439/07* et *C-499/07*). Cette ordonnance n'apporte guère de réponses, et se contente d'adresser aux juges nationaux quelques indications sur la décision à prendre. La circulaire du fisc dont question à l'article précédent traite déjà du cas des dividendes belges, dans un sens favorable à l'actionnaire. En ce qui concerne les dividendes non européens, la Cour déclare qu'il appartient au juge national de vérifier au préalable : (i) si ces dividendes sont traités d'une manière moins favorable que les dividendes belges; (ii) si la libre circulation des capitaux s'applique, dans ce cas, "compte tenu tant de l'objet de la réglementation nationale que des faits de l'affaire" et (iii) s'il existe un éventuel motif de justification en la matière.

Secret bancaire. Le ministre des Finances a fait savoir à l'OCDE que la Belgique était disposée à lever toutes ses réserves à l'égard des échanges d'informations bancaires. Un grand nombre de conventions préventives de la double imposition sont (ou seront) modifiées par une nouvelle clause d'où il ressort qu'un Etat contractant ne peut se retrancher derrière son secret bancaire pour refuser de fournir des documents bancaires. Grâce à cette nouvelle clause, la Belgique pourra également demander des informations bancaires auprès des Etats partenaires (sans que ceux-ci puissent se dérober en raison du secret bancaire belge) (voir également *Lexique pour la période de janvier à mars 2009*).