



IDEFISC®

Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 81 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - décembre 2012 - info@idefisc.be

Editorial

Et encore des impôts !

La Belgique, qui est en permanence depuis plusieurs années un des trois pays les plus taxés au monde, a un gouvernement qui, pour la troisième fois en un an, croit résoudre les effets de la crise en ... augmentant les impôts !

A nouveau, ce sont les entreprises et les épargnants qui seront les principales victimes des mesures gouvernementales.

Les entreprises subiront un nouveau coût de rabet des intérêts notionnels et une taxe absurde de 0,4 % sur les plus-values sur actions. Sans doute le système des intérêts notionnels est-il loin d'être idéal et il aurait beaucoup mieux valu, lorsqu'ils ont été instaurés, que l'on réduise de manière linéaire le taux de

l'impôt des sociétés, comme l'ont fait la plupart des autres pays européens. La conséquence est aujourd'hui que la Belgique a le taux d'impôt des sociétés le plus élevé de toute l'Europe, et qu'en outre les intérêts notionnels sont de moins en moins attractifs.

Quant aux épargnants, le taux d'impôt de la quasi-totalité de leurs revenus passera à 25 %, soit un taux supérieur à celui de plus de la moitié des pays de l'Union Européenne. Il est donc faux de dire que la Belgique est un paradis fiscal pour les revenus mobiliers. Il faut d'ailleurs s'interroger sur la pertinence de l'argument consistant à comparer le taux du précompte mobilier, désormais de 25 %, à celui certes beaucoup plus élevé frappant les revenus

professionnels. C'est là oublier que la quasi-totalité des revenus du patrimoine sont actuellement purement fictifs. Rares sont les épargnants dont le revenu atteint le taux de l'inflation, actuellement de 2,5 %. Celui qui perçoit des intérêts de 2 % perd donc de l'argent chaque année, mais est néanmoins taxable sur un revenu, qui est purement nominal.

C'est en réalité au patrimoine lui-même que les politiques publiques, de répression financière (par l'inflation) et de répression fiscale (par l'impôt) porte atteinte.



Thierry AFsCHRIFT

**L'association Afschrift est reconnue
« Tax law firm of the year » aux Belgian Legal Awards de 2012**

Les coups de griffe de l'ours

Publicité mensongère

A l'heure où nous publions, l'on sait que le gouvernement a annoncé une « *nouvelle amnistie fiscale* » pour l'année 2013.

La vérité est qu'il existe depuis une loi de 2007 un système permanent de régularisation fiscale, qui entraîne également une amnistie pénale moyennant certaines conditions.

Il n'est donc pas besoin de créer un nouveau système d'amnistie fiscale. Tout au plus peut-on justifier que, temporairement, certaines conditions du système assez strict soient assouplies.

Ce que le gouvernement propose, en réalité, ce n'est pas une « *nouvelle amnistie fiscale* », mais la suppression, à tout le moins pour fin 2013, de l'amnistie fiscale existante, et un alourdissement très sensible des tarifs auxquels la régularisation est actuellement possible, pour l'année 2013.

Etrange méthode de communication qui consiste à dire le contraire de ce que l'on fait ...

C'est d'autant plus étonnant que le système actuel d'amnistie fiscale rapporte à l'Etat, sans gros effort, des recettes importantes, et que celles-ci disparaîtront définitivement en tout cas en 2014, sans aucune garantie que le rendement escompté dans le budget pour 2013 soit atteint.

Sommaire

Et encore des impôts !	1
L'Europe prône une certaine concurrence fiscale	4
Corriger une erreur dans les comptes annuels : oui, mais est-ce opposable au fisc ?	5
La TVA et les prestations de services liées à la location immobilière	7
Réduction d'impôt et liberté d'établissement	8
Le critère de territorialité lié à l'octroi de la déduction pour capital à risque deviendra-t-il ineffectif ?	9
Indemnité sous condition suspensive : quand faut-il comptabiliser ?	11
Le nouveau projet de loi modifiant le Code de la TVA et la complexification du travail comptable	12
La réforme du régime du emploi : des problèmes en cascade	14
La problématique du taux de TVA applicable à la presse selon qu'elle soit imprimée ou numérique	16
Investisseurs en quête de soleil : le statut de résident non habituel au Portugal	17
L'Europe juge discriminatoire le régime fiscal appliqué en Belgique aux sociétés d'investissement étrangères	18

L'Europe prône une certaine concurrence fiscale

Ces dernières semaines, les journalistes en ont fait leurs choux gras et la plupart des politiciens n'ont pas manqué d'y réagir, le plus souvent vigoureusement et à visée électoraliste. Il fallait bien, à un moment ou l'autre, que l'Europe soit elle aussi interrogée sur la question de la concurrence fiscale.

Ainsi, à propos des conjectures entourant la demande de nationalité belge d'un milliardaire français, ainsi que sur le fait qu'une telle démarche puisse être motivée par des raisons fiscales, le commissaire européen chargé de la fiscalité a fait savoir que ses services avaient « examiné la législation belge ».

Or, ils en ont conclu qu'elle « traite (fiscalement) toutes les personnes de la même manière », « qu'elles soient belges ou étrangères ». Aucune plainte concernant une éventuelle portée discriminatoire de la législation belge n'est donc à l'ordre du jour.

Quant au sujet plus large de la concurrence fiscale en Europe, « nous considérons que nous devons lutter contre la concurrence fiscale néfaste », a déclaré le commissaire européen. Mais, a-t-il ajouté et souligné, « nous considérons qu'un certain niveau de concurrence loyale en

terme de taux (d'imposition) peut également être sain, en faisant en sorte que les Etats n'essaient pas de résoudre tous leurs problèmes budgétaires uniquement par des hausses d'impôts ».

Il est trop simple, en effet, de recourir à outrance à l'impôt et de fustiger ceux qui seraient tentés d'y échapper, sans remettre en question un système qui se révèle inefficent.

Pourtant, un constat s'impose : il n'y a pas de planification fiscale sans raison. Il est légitime pour le contribuable qui estime son fardeau fiscal trop lourd de chercher à protéger son patrimoine. Que lui reprocher ? Ce n'est là que le symptôme et le remède à une politique fiscale qu'il juge principalement confiscatoire.

Le contribuable peut se réjouir qu'une telle position soit prise au niveau européen. Elle n'est d'ailleurs que le reflet de la jurisprudence de la Cour européenne de justice, qui a maintes fois rappelé aux Etats que la recherche de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale, telles la liberté d'établissement et la libre circulation des personnes et des capitaux dans l'Union. Cette même juridiction reconnaît d'ailleurs, elle aussi, le principe du libre choix de la voie la moins imposée.

Enfin, on peut également noter que la Commission européenne s'est engagée à faire des propositions « d'ici la fin de l'année » pour lutter contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale, se référant ainsi au débat portant sur les accords Rubik qui a lieu actuellement dans différents Etats européens.

Nous vous tiendrons bien évidemment informés sur le sujet.

Nicolas THEMELIN



Il est trop simple, de recourir à outrance à l'impôt et de fustiger ceux qui seraient tentés d'y échapper, sans remettre en question un système qui se révèle inefficent.

Pourtant, un constat s'impose : il n'y a pas de planification fiscale sans raison. Il est légitime pour le contribuable qui estime son fardeau fiscal trop lourd de chercher à protéger son patrimoine. Que lui reprocher ? Ce n'est là que le symptôme et le remède à une politique fiscale qu'il juge principalement confiscatoire.

Corriger une erreur dans les comptes annuels : oui, mais est-ce opposable au fisc ?

La procédure normale de dépôt des comptes annuels d'une société commerciale ou civile impose que ces comptes soient établis, présentés à l'assemblée générale, et approuvés par celle-ci.

Les comptes annuels sont ensuite déposés à la Banque Nationale de Belgique, en vue de leur publication, ce qui les rend opposables aux tiers, en ce compris l'administration fiscale, qui se doit donc, en principe, de respecter le contenu des comptes annuels pour l'établissement de la taxation, sauf bien entendu si elle trouve matière à rectification de la situation fiscale de la société, ou l'hypothèse d'un rejet de la comptabilité eu égard à un éventuel caractère non probant de celle-ci.

La société elle-même est également tenue de respecter le contenu de ses propres comptes.

Toutefois, le droit comptable lui permet de rectifier les erreurs présentes dans les comptes annuels, selon une procédure fort simple : il suffit de présenter à l'assemblée générale de nouveaux comptes annuels, corrigeant l'erreur, et, si l'assemblée générale les approuve, de déposer lesdits comptes à

la Banque Nationale de Belgique, pour une publication rectificative.

Il arrive que cette modification des comptes annuels ait une incidence fiscale, auquel cas la société doit déposer une nouvelle déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition concerné par la modification des comptes (et éventuellement, pour tous les exercices ultérieurs, s'ils sont influencés par cette modification; on pense par exemple à la correction d'une erreur dans les amortissements pratiqués par la société).

En principe toujours, ces nouveaux comptes sont également opposables à l'administration fiscale, mais... pas dans tous les cas.

Ce qui est toujours permis, c'est de corriger des erreurs comptables (ayant éventuellement une incidence sur le plan fiscal, mais pas nécessairement). La comptabilité se doit en effet de refléter la situation réelle du patrimoine de la société ; le principe de la représentation de l'image fidèle veut que toute erreur comptable puisse donc être corrigée.

Encore faut-il qu'il s'agisse bien ... d'une erreur.

Il n'est évidemment pas question de manipuler les comptes sociaux en vue d'accorder à la société un avantage fiscal, qui conduirait par exemple la société à ne pas s'acquitter d'un impôt qui serait dû si les comptes étaient établis

correctement. La société se trouve alors dans une situation où elle établit de faux comptes (ce qui est pénalement répréhensible), qu'elle travestit ensuite sous la forme d'une erreur comptable.

Toute la difficulté réside dès lors dans la nécessité de démarquer les « vraies erreurs comptables », des « arrangements fiscaux a posteriori », qui constituent une violation de la loi.

Le Tribunal de première instance de Namur a rendu récemment, au mois de mai 2012, une décision qui mérite d'être soulignée, qui décide que : *« l'impôt est dû ou il ne l'est pas : si un contribuable se trompe dans une déclaration, que ce soit en fait ou en droit, en exagérant sa base imposable ou en omettant de revendiquer un avantage auquel il peut prétendre, rien ne peut justifier de lui dénier la possibilité d'en obtenir la rectification. Il est de principe qu'une erreur ne fait jamais compte ».*

Le Tribunal, dans ce cas d'espèce, a considéré que si l'administration pouvait corriger des déclarations inexactes, le contribuable devait pouvoir faire de même, et il a donc ordonné le dégrèvement de l'impôt enrôlé. Mais il était très clair qu'il s'agissait d'une erreur comptable manifeste, et non d'un acte intentionnel de la société, ou d'un choix délibéré de gestion.

La société ne peut en effet faire porter à l'Etat belge la responsabi-

“

Le juge se fondera sur un ensemble de faits, pour décider si une société normalement prudente et diligente aurait également pu commettre cette erreur, et si aucune composante intentionnelle ne peut être trouvée.

En cas de doute, le principe selon lequel la loi fiscale est d'interprétation restrictive doit s'appliquer, en faveur du contribuable, quant à l'existence d'une erreur de bonne foi de la société.

”

lité financière, sous la forme d'une diminution de l'impôt dû, d'un choix de gestion qu'elle effectue, et sur lequel elle souhaiterait revenir par la suite, vu qu'une autre voie fiscale pourrait être adoptée, par hypothèse moins onéreuse.

L'erreur matérielle que le Code des sociétés admet comme cause de rectification des comptes annuels ne peut donc être confondue avec l'expression d'une décision d'un organe d'administration ou de l'assemblée générale: en matière de fiscalité, la société doit assumer ses décisions, mais non ses erreurs.

Il faut également, cela va de soi, que cette erreur soit commise de bonne foi (en effet, si une erreur est commise de mauvaise foi, cela revient nécessairement à effec-

tuer un choix de gestion, de manière volontaire et consciente).

La jurisprudence est relativement stricte dans son appréciation de la notion d'erreur.

L'essentiel est de distinguer ce qui peut être imputable à une décision réfléchie de la société, et ce qui ne peut l'être.

Une ligne qui nous paraît devoir être tracée, est que la société ne peut être considérée comme ayant pris la décision de maintenir une situation qui n'est pas conforme aux faits matériels, tels qu'ils ont été vécus par la société.

Par exemple, la société ne pourrait « décider » de maintenir parmi les créances ou les dettes en compte courant, des créances ou des dettes devenues inexistantes, parce que remboursées. Une telle décision serait contraire aux faits matériels.

Si la dette a été remboursée, le fait de la maintenir en compte courant dans les livres de la société, ne peut être qu'une erreur matérielle, à partir du moment où la société est en mesure de démontrer son remboursement.

De même, une société ne pourrait raisonnablement décider de soumettre à l'impôt un montant, en le comprenant dans son chiffre d'affaires, alors que cette composante de son chiffre d'affaires n'est, légalement, pas taxable (par

exemple, une plus-value sur actions, ou une plus-value simplement actée, déclarées par erreur dans la base taxable).

Cependant, le seul fait que la société n'ait pas bénéficié d'un avantage fiscal accordé à tel type de revenu ou de dépense, ne suffit pas pour démontrer le fait qu'elle a réellement commis une erreur, en ne déclarant pas correctement le revenu ou la charge correspondante.

Le juge se fondera sur un ensemble de faits, pour décider si une société normalement prudente et diligente aurait également pu commettre cette erreur, et si aucune composante intentionnelle ne peut être trouvée.

En cas de doute, le principe selon lequel la loi fiscale est d'interprétation restrictive doit s'appliquer, en faveur du contribuable, quant à l'existence d'une erreur de bonne foi de la société.



Séverine SEGIER

La TVA et les prestations de services liées à la location immobilière

En matière de fiscalité immobilière, la Cour européenne de justice a rendu le 27 septembre 2012 un intéressant arrêt portant sur le régime TVA afférent aux prestations de services relatives à la location de surfaces commerciales (affaire C-392/11).

Les faits ayant donné lieu à cet arrêt sont les suivants. FFW est un cabinet d'avocats qui a pris en location des bureaux à Londres. Le contrat de bail stipule que les locaux sont loués contre le versement de trois types de redevances correspondant respectivement (i) à l'occupation des locaux, (ii) à la quote-part de FFW des coûts d'assurance de l'immeuble et (iii) aux prestations de services qui sont, selon le contrat de bail, obligatoirement fournies par le bailleur.

Ces prestations incluent, entre autres, la fourniture d'eau, le chauffage dans l'ensemble de l'immeuble, les réparations de structures et de machineries de ce dernier (notamment les ascenseurs), le nettoyage des parties communes ainsi que le gardiennage de l'immeuble.

Le contrat de bail stipule que, dans

le cas où le locataire ne s'acquitte pas de ces trois types de redevances, le bailleur peut résilier le contrat.

En de telles circonstances, la question est de savoir si la location immobilière et les prestations de services liées à cette location doivent s'analyser comme constituant une prestation unique, entièrement exonérée de TVA, ou plusieurs prestations indépendantes appréciées séparément en ce qui concerne leur soumission à la TVA.

Selon la Cour, il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si, dans les circonstances particulières de l'affaire, les opérations concernées sont à ce point liées entre elles qu'elles doivent être regardées comme constituant une prestation unique de location immobilière. Toutefois, la Cour donne, à cet égard, de précieux éléments d'interprétation.

Ainsi, aux fins de cet examen, le contenu d'un contrat de bail peut

“

Cette nouvelle jurisprudence souligne toute l'attention à accorder à la rédaction des contrats de location de biens immeubles pour s'assurer le bénéfice du régime fiscal envisagé.

”

constituer un indice important en ce qui concerne l'appréciation du caractère unique de la prestation. A cet égard, la Cour relève que la raison économique de la conclusion du contrat est non seulement l'obtention du droit d'occuper les lieux concernés mais l'obtention, par le locataire, d'un ensemble de prestations de services. Ainsi, le contrat de bail désigne en cette affaire une prestation unique, convenue entre le bailleur et le locataire.

Selon la Cour, la faculté donnée au bailleur, dans le contrat de bail, de résilier celui-ci dans le cas où le locataire n'acquitte pas les charges locatives constitue un indice militant en faveur de l'existence d'une prestation unique.

Par ailleurs, la Cour est d'avis que la location immobilière ainsi que les prestations de services liées à celle-ci peuvent objectivement constituer une telle prestation. En effet, l'obtention des prestations concernées ne saurait être perçue comme constituant une fin en soi pour un locataire moyen de locaux tels que ceux en cause, mais constitue plutôt le moyen de bénéficier, dans les meilleures conditions, de la prestation principale, à savoir la location de surfaces commerciales.

En revanche, la circonstance que des prestations de services pourraient être fournies par un tiers, plutôt que par le bailleur lui-même, ne permet pas de conclure

que celles-ci ne peuvent pas constituer, dans les circonstances de cette affaire, une prestation unique.

Cette nouvelle jurisprudence souligne toute l'attention qu'il faut accorder à la rédaction des contrats de location de biens immeubles pour s'assurer le bénéfice du régime fiscal envisagé.



Nicolas THEMELIN

Réduction d'impôt et liberté d'établissement

La Cour de Justice de l'Union européenne s'est prononcée le 6 septembre 2012 sur la légalité d'une législation fiscale imposant une condition de durée de résidence fiscale pour obtenir une réduction d'impôt.

La législation luxembourgeoise prévoit un impôt direct sur la fortune pour les sociétés dont le siège social est situé au Luxembourg.

Cependant, une réduction d'impôt sur la fortune peut être accordée à condition que les sociétés s'engagent à inscrire une réserve à leur bilan. Cette réserve doit alors être maintenue pendant les cinq années d'impositions suivantes.

La société DADV avait jusqu'en 2006 son siège social au Luxembourg, avant que celui-ci soit transféré en Italie.

Cette société avait bénéficié du régime de réduction de l'impôt sur la fortune prévu par le droit luxembourgeois.

La société DADV avait ensuite été absorbée par fusion par la société italienne DIVI.

La société DIVI demanda alors l'application de la réduction

d'impôt pour la période durant laquelle DADV était assujettie à l'impôt luxembourgeois. Cette demande fut refusée au motif que le contribuable sollicitant la réduction de l'impôt doit, en vertu de la législation luxembourgeoise, être établi au Luxembourg au moment où il constitue la réserve et qu'il doit y demeurer pendant la durée du maintien de cette réserve, correspondant aux cinq années d'imposition suivantes. Cette période n'avait pas été entièrement respectée par DADV.

Par contre, si DADV avait maintenu son siège social au Luxembourg, elle aurait continué à bénéficier de la réduction d'impôt.

La législation luxembourgeoise fait ainsi dépendre le bénéfice de la réduction de l'impôt à l'obligation pour la société de rester assujettie à cet impôt pendant cette période de cinq ans.

Une question préjudicielle a été posée à ce sujet à la Cour de Justice de l'Union européenne afin de savoir si la législation luxembourgeoise en cause n'était pas contraire à l'article 49 du Traité relatif à la liberté d'établissement.

La Cour a décidé qu'il y a bien, dans ces circonstances, violation du Traité de la part de l'Etat grand-ducal. Elle relève qu'une société de droit luxembourgeois qui transfère son siège en dehors de cet Etat pendant la période de cinq années suivant l'année

La Cour décide qu'il y a bien violation du Traité de la part de l'Etat grand-ducal. Elle relève qu'une société de droit luxembourgeois qui transfère son siège en dehors de cet Etat pendant la période de cinq années suivant l'année d'imposition au cours de laquelle elle a bénéficié d'une réduction de l'impôt, est soumise à un traitement désavantageux par rapport à une société qui maintient son siège social au Luxembourg.

d'imposition au cours de laquelle elle a bénéficié d'une réduction de l'impôt, est soumise à un traitement désavantageux par rapport à une société qui maintient son siège social au Luxembourg.

Le transfert du siège social hors du Luxembourg pendant cette période de cinq ans entraîne le retrait immédiat du bénéfice de la réduction de l'impôt, ce qui implique une différence de traitement par rapport aux sociétés qui maintiennent leur siège sur le territoire luxembourgeois.

La Cour rejette les arguments du gouvernement luxembourgeois et considère que cette différence de traitement ne peut s'expliquer ni par une différence de situation objective, ni par l'exigence de répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats

membres. Une telle restriction à la liberté d'établissement ne saurait non plus être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal national ou par des raisons impérieuses d'intérêt général.

La Cour en conclut que l'article 49 du Traité s'oppose à la réglementation d'un Etat membre selon laquelle l'octroi d'une réduction de l'impôt sur la fortune est subordonné à la condition de rester assujéti à cet impôt pendant les cinq années d'imposition suivantes.

Cet arrêt s'explique par le fait que le droit luxembourgeois rendait moins attrayant le transfert de siège social en dehors du Luxembourg. Le Luxembourg devra donc revoir sa législation en la matière afin de respecter le Traité européen.



Lida ACHTARI

Le critère de territorialité lié à l'octroi de la déduction pour capital à risque deviendra-t-il ineffectif ?

Le 19 septembre 2012, l'avocat général près de la Cour européenne de justice a présenté des conclusions très intéressantes dans une affaire C-350/11 à propos de la prise en compte, au titre de l'impôt des sociétés, de la valeur nette des actifs de l'établissement stable dont la société Argenta dispose aux Pays-Bas pour la détermination du capital à risque, qui sert de base à la déduction du même nom.

Pour rappel, la déduction pour capital à risque, également appelée déduction des intérêts notionnels, consiste à soustraire fictivement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés les intérêts censés rémunérer les capitaux propres de la société. Cette déduction est égale au capital à risque, déterminé conformément à l'article 205 ter du Code des impôts sur les revenus 1992, multiplié par un taux fixé à l'article 205 quater du Code.

L'article 205 ter, paragraphe 1, prévoit ainsi que le capital à risque à prendre en considération correspond, sous réserve des corrections apportées par les dispo-

sitions des paragraphes suivants, au montant des capitaux propres de la société, à la fin de la période imposable précédente, déterminés conformément à la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels tels qu'ils figurent au bilan.

Aux termes de l'article 205 ter, paragraphe 2, le capital à risque est diminué de la valeur nette des actifs des établissements stables dont les revenus sont exonérés en Belgique en vertu d'une convention de prévention de la double imposition.

Suivant l'avis de la Commission européenne, l'avocat général constate que la Belgique, qui a renoncé, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, à imposer les bénéfices d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre, refuse d'accorder la déduction pour capital à risque à une société belge, intégralement soumise à l'impôt en Belgique, dont dépend ledit établissement, à concurrence des fonds propres affectés à ce dernier.

L'octroi de la déduction pour capital à risque est, dans cette mesure, subordonné à la satisfaction d'une condition territoriale, à savoir que les fonds propres de la société belge soient imputés à une entité imposable en Belgique.

Selon l'avocat général, il ne fait pas de doute que la différence de

traitement fiscal, selon que les sociétés belges disposent d'un établissement stable en Belgique ou dans un autre Etat membre, constitue une restriction à la liberté d'établissement.

En effet, la prise en compte des fonds propres affectés à un établissement stable pour le calcul de la déduction pour capital à risque d'une société belge, soumise à l'impôt des sociétés en Belgique, constitue indéniablement un avantage fiscal, puisqu'une telle prise en compte contribue à réduire le taux effectif de l'impôt des sociétés que doit acquitter cette société.

Or, un tel avantage fiscal est refusé à une société belge, soumise à l'impôt des sociétés en Belgique, lorsqu'elle dispose d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre et dont les revenus sont exonérés en vertu d'une convention de préventive de la double imposition conclue entre ledit Etat membre et la Belgique. Il va de soi que la situation fiscale de

cette dernière société est moins favorable que la situation fiscale qui serait la sienne si elle disposait d'un établissement stable en Belgique.

Selon l'avocat général, une telle restriction à la liberté d'établissement ne se justifie pourtant par aucune raison d'intérêt général.

Si la Cour européenne de justice rend un arrêt en ce sens, l'avantage fiscal belge tiré de la déduction pour capital à risque sera encore plus attractif qu'il ne l'est aujourd'hui pour les sociétés belges actives à l'étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable.



Nicolas THEMELIN



L'octroi de la déduction pour capital à risque est subordonné à la satisfaction d'une condition territoriale, à savoir que les fonds propres de la société belge soient imputés à une entité imposable en Belgique.

Selon l'avocat général, il ne fait pas de doute que la différence de traitement fiscal, selon que les sociétés belges disposent d'un établissement stable en Belgique ou dans un autre Etat membre, constitue une restriction à la liberté d'établissement.



Indemnité sous condition suspensive : quand faut-il comptabiliser ?

La Cour d'appel de Mons a rendu un arrêt intéressant quant à la dette affectée d'une condition suspensive.

Une société procède à différents travaux d'agrandissement de ses installations, ce qui entraîne un contentieux avec ses voisins, qui introduisent une action devant le tribunal en vue de faire cesser ces troubles.

Une demande de permis d'urbanisme est introduite par la société.

Le 30 décembre 1998, la société signe une transaction avec les voisins prévoyant l'engagement de la société au paiement de la somme de 10 millions de francs belges payable dans les huit jours de la réalisation d'une condition suspensive consistant dans l'octroi à la société d'un permis d'urbanisme non susceptible de recours.

Au vu de cette condition, la société comptabilise cette indemnité de 10 millions dans son bilan arrêté au 31 décembre 1998 sous la rubrique « Dettes à un an au plus ».

Le permis d'urbanisme est accordé le 11 juin 1999 et la société verse l'indemnité litigieuse le 18 novembre 1999.

L'administration fiscale rejette la déduction de l'indemnité précitée à titre de frais professionnels, estimant que l'indemnité ne pouvait pas être déduite pour l'exercice se clôturant le 31 décembre 1998.

Elle considère à l'examen de la transaction que le jour de la signature de la convention de même que le lendemain, dernier jour de la période imposable, ainsi qu'au jour de l'approbation des comptes annuels, la certitude de devoir payer ou non l'indemnité prévue de 10 millions de francs faisait défaut.

L'administration souligne qu'en application de l'article 48 du C.I.R. 1992, le législateur a permis l'exonération de provisions destinées à faire face à des charges non certaines mais devenues probables plutôt que de permettre la déduction de la dette elle-même.

Or ici, c'est sur la base de l'article 49 du CIR 1992 que l'indemnité a été déduite.

Cet article 49 dispose :

« A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables (...)

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou

“

La Cour d'appel de Mons estime que l'appréciation du caractère certain de la créance doit se faire en fonction des éléments factuels de la cause.

Le fait que cette créance soit sous condition suspensive n'implique pas nécessairement selon la Cour qu'elle ne pourrait pas avoir un caractère certain l'empêchant d'être comptabilisée.

”

supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisées comme telles.»

Pour l'administration, la dette n'était pas certaine au 31 décembre 1998 et l'on ne peut selon elle se référer à la notion plus souple admise par le droit judiciaire qui assimile le caractère *certain* au caractère *probable*.

La Cour d'appel de Mons estime au contraire que l'appréciation du caractère certain de la créance doit se faire en fonction des éléments factuels de la cause.

Le fait que cette créance soit sous condition suspensive n'implique pas nécessairement selon la Cour qu'elle ne pourrait pas avoir un caractère certain l'empêchant d'être comptabilisée.

Lorsqu'une obligation est contractée en vertu d'une convention sous condition suspensive, la convention existe, bien que l'exécution soit sus-

pendue et, en application de l'article 1179 du Code civil, la condition accomplie a un *effet rétroactif* au jour auquel l'engagement a été contracté.

Or, en l'espèce, la Cour constate que le permis d'urbanisme a été délivré le 11 juin 1999, que la société a exécuté les travaux et qu'un délai de cinq mois s'est écoulé, sans qu'aucun recours n'ait été introduit devant le Conseil d'Etat.

La condition étant dès lors réalisée, l'obligation qu'elle affecte devient pure et simple et était donc – par effet rétroactif – exigible au jour de l'engagement, lequel a été pris pendant la période imposable litigieuse, en l'occurrence le 30 décembre 1998.

Dès lors qu'il est constant que la condition suspensive est réalisée et compte tenu de son effet rétroactif, la Cour conclut qu'il ne peut pas être fait grief à la société de l'avoir comptabilisée dans son bilan arrêté au 31 décembre 1998.

On notera que, comme l'a relevé la Cour, l'administration, en refusant de s'en référer au Code judiciaire, faisait fi de son propre commentaire administratif qui souligne que les termes « *dettes ou pertes liquides et certaines* » rejoignent la notion du Code Judiciaire et doivent être interprétées dans le sens de ce Code ...



Pascale HAUTFENNE

Le nouveau projet de loi modifiant le Code de la TVA et la complexification du travail comptable

Le gouvernement a récemment déposé à la Chambre des représentants un projet de loi n° 53-2450/001, modifiant le Code de la TVA, qui risque de bouleverser quelque peu nos habitudes, tant dans le domaine commercial que comptable. L'une des dispositions en projet, qui a trait au fait générateur et à l'exigibilité de la TVA, est particulièrement révélatrice de ce constat.

Pour faire bref, à l'heure actuelle, la TVA est en principe exigible au moment du fait générateur, qui est la cause principale d'exigibilité de la TVA, soit au moment de la livraison de biens ou au moment où la prestation de services est parfaite. Il est fait exception à cette règle lorsque le prix du bien ou du service est facturé ou encaissé en tout ou en partie avant ce moment.

Suivant le nouveau régime, qui serait applicable à partir du 1er janvier 2013, la TVA deviendrait exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, en cas de versements d'acomptes avant que la

livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée.

En d'autres mots, à la lecture des dispositions en projet, une facture préalable resterait sans effet sur l'exigibilité de la TVA tant qu'elle ne serait pas payée ou, quand bien même elle ne serait pas payée, tant que la livraison n'aurait pas lieu ou que la prestation de services ne serait pas considérée comme parfaite.

Ceci aurait pour conséquence que la seule émission d'une facture avant la survenance du fait générateur ne rendrait plus la TVA exigible. L'assujetti qui est en possession d'une facture mentionnant un montant de TVA ne pourrait donc plus exercer son droit à déduction, ce qui risquerait d'entraîner une perte de liquidités importante pour l'assujetti. En effet, seule la TVA légalement due est déductible.

Selon l'article 51, § 1, 3°, du Code de la TVA, la taxe est toutefois due par toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la TVA, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien ni aucun service. Elle est en effet redevable de la taxe au moment où elle émet la facture ou établit le document.

En application du régime projeté, si une entreprise délivre une facture avant que la livraison ou le paiement ait eu lieu, la TVA mentionnée sur la facture pourrait donc

être réclamée, quand bien même le client ne pourrait pas encore la déduire car elle ne serait pas encore devenue exigible.

En revanche, si le paiement ou la livraison est déjà effectué, la TVA serait devenue exigible et la facture émise ultérieurement ne pourrait alors que constater l'un des motifs d'exigibilité de la TVA. Alors que, dans le monde des affaires, demander un acompte relève de la prudence, il serait désormais préférable d'attendre le paiement de l'acompte par le client avant d'en délivrer la facture. Il va de soi que le client risquerait néanmoins de se montrer réfractaire à l'idée de payer un acompte sans disposer de la moindre facture.

Les entreprises et, surtout, leurs comptables devraient donc jong-

ler avec les dates, distinguer le reporting TVA de la date de facturation et établir un lien entre les journaux d'achats et des ventes et le journal financier, ce qui entraînerait un surcroît de travail administratif au principal détriment des PME.

Une nouvelle fois, l'on se doit malheureusement de constater que le législateur ne fait pas dans la simplification de la législation et de la vie des affaires, alors qu'il s'assure évidemment, de son côté, la perception des recettes de la TVA.

En tout état de cause, au vu de la date d'entrée en vigueur prévue pour les dispositions en projet, une adaptation urgente des logiciels comptables s'avèrerait nécessaire afin d'établir un lien entre la date

de l'opération ou du paiement et la date de la facture, au risque de se voir refuser le droit à déduction de la TVA.



Nicolas THEMELIN



Les entreprises et, surtout, leurs comptables devraient jongler avec les dates, distinguer le reporting TVA de la date de facturation et établir un lien entre les journaux d'achats et des ventes et le journal financier, ce qui entraînerait un surcroît de travail administratif au principal détriment des PME.

Une nouvelle fois, l'on se doit malheureusement de constater que le législateur ne fait pas dans la simplification de la législation et de la vie des affaires, alors qu'il s'assure évidemment, de son côté, la perception des recettes de la TVA.

En tout état de cause, au vu de la date d'entrée en vigueur prévue pour les dispositions en projet, une adaptation urgente des logiciels comptables s'avèrerait nécessaire afin d'établir un lien entre la date de l'opération ou du paiement et la date de la facture, au risque de se voir refuser le droit à déduction de la TVA.



La réforme du régime du emploi : des problèmes en cascade

Le mécanisme du emploi a été introduit dans le Code des impôts sur les revenus par une loi de 1989, entrée en vigueur en 1990.

Le bénéfice de ce mécanisme, prévu par l'article 47 du Code, est susceptible d'être invoqué par tout contribuable soumis à l'impôt des sociétés, qui aura réalisé une plus-value suite à l'aliénation volontaire ou forcée d'une immobilisation corporelle ou incorporelle, reprise à l'actif de la société depuis au moins 5 ans.

Dans ce cas, la société aura la faculté d'éviter l'imposition de l'intégralité de la plus-value (considérée comme un produit exceptionnel, imposable en tant que bénéfice) en une fois, et d'opter pour la taxation différée de celle-ci, échelonnée sur la durée des amortissements admis sur les biens acquis en emploi.

Pour ce faire, la société devra remployer l'intégralité du produit de l'aliénation en immobilisations incorporelles ou corporelles, utilisées en Belgique pour l'exercice de l'activité professionnelle ; exceptionnellement, lorsque le emploi d'une plus-value volontaire portera sur un immeuble bâti, un

navire ou un aéronef, le délai sera porté à 5 ans.

Le mécanisme du emploi présente un intérêt évident, dans la mesure où il permet la taxation étalée du bénéfice réalisé suite à la réalisation d'une plus-value, et ce sur une durée plus ou moins longue, plutôt qu'en une seule fois.

L'article 47 du Code fut ainsi appliqué pendant plus de 20 ans, jusqu'au moment où, suite à la réception en avril 2011 d'un Avis motivé adressée à la Belgique par la Commission Européenne, le législateur belge fut bien obligé de constater, et de réparer, l'atteinte latente que cette disposition portait aux libertés d'établissement, de libre prestation des services et de libre circulation des capitaux, ainsi qu'à certaines dispositions de l'Accord sur l'Espace Economique Européen.

En effet, le bénéfice de l'article 47 n'était alloué que si l'immobilisation faisant l'objet du emploi était *utilisée en Belgique* (par exemple, dans le cas d'un emploi portant sur un immeuble, - cas le plus courant - celui-ci devait donc être situé en Belgique).

L'article 47, §2 du Code a ainsi été modifié par une loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, et prévoit désormais qu'il peut porter sur des immobilisations incorporelles ou corporelles amortissables,

utilisées *dans un Etat membre de l'Espace économique européen*.

L'illégalité au droit européen a ainsi été réparée mais, d'emblée, un premier problème a été décelé : comme la loi nouvelle ne s'applique qu'aux plus-values réalisées à partir de l'année civile 2011, les contribuables qui ont réalisé des plus-values avant 2011 et dont le délai pour remployer n'avait pas expiré au moment de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, sont toujours privés de la faculté de remployer ailleurs qu'en Belgique.

L'examen attentif du texte révèle un second problème, susceptible d'affecter la situation des sociétés qui seront en droit d'invoquer la loi nouvelle.

Considérons, aux fins d'illustrer notre propos, le cas d'une société qui, après avoir réalisé une plus-value, en procédera au emploi en

“

Il s'agit ici d'un cas, à notre connaissance, unique en droit fiscal belge où, alors que la matière imposable est clairement déterminée par une loi, la taxation apparaît, a priori, impossible en raison du fait que le taxateur ne sera pas en mesure, à défaut de texte légal pertinent, de déterminer la base imposable.

”

faisant l'acquisition, par exemple, d'un immeuble de bureaux sis dans l'Espace Economique Européen ; pour les besoins, de notre exemple, cet immeuble sera présumé fiscalement amortissable.

Quel sort sera réservé à la plus-value initialement réalisée ?

Nous rappellerons qu'en application des dispositions habituellement contenues dans les différentes conventions préventives de double imposition conclues par la Belgique, les bénéfices d'une entreprise belge réalisés à l'étranger sont, en principe, imposables en Belgique.

Dans cette hypothèse, l'immeuble, sera amorti normalement et la plus-value réalisée sera imposée au rythme de ces amortissements (par exemple, sauf accord spécial avec l'administration fiscale, un immeuble de bureaux sera amorti en 33 ans, de sorte que la plus-value sera imposée chaque année à concurrence de 1/33^{ème}). La mise en œuvre du mécanisme de emploi sera dans ce cas aisée.

Cependant, dans certains cas, les bénéfices de notre société belge seront imposés à l'étranger.

Il en ira ainsi si la société exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable y situé, c'est-à-dire si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elle exerce tout ou

partie de son activité (par exemple : un siège de direction, une succursale, une usine, un bureau, etc.).

Dans cette hypothèse, les bénéfices attribuables à l'établissement stable seront imposables dans l'état où est situé l'établissement stable.

Dans la mesure où la société devra payer un impôt sur les bénéfices en raison de son installation dans cet autre Etat, elle sera amenée, pour diminuer son bénéfice imposable, à amortir l'immeuble ; corrélativement, l'immeuble ne sera pas amorti en Belgique.

C'est dans ce cas de figure précis qu'un problème, important nous semble-t-il, se posera.

En effet, par le fait de la réalisation du emploi, la plus-value réalisée ne sera pas immédiatement taxée en Belgique en son intégralité.

Suivant l'article 47 du Code, elle devra néanmoins l'être de manière échelonnée *sur la durée des amortissements admis* sur les biens acquis en emploi.

Or, dans le cas d'espèce examiné, il n'y aura pas d'amortissements admis, à tout le moins pas en Belgique.

De quelle manière cette plus-value pourrait-elle taxée, en l'absence de texte légal susceptible de s'appliquer dans pareil cas ?

Dans l'état actuel des choses, cette taxation apparaît légalement impossible puisqu'en l'absence d'amortissements admis en Belgique, il sera impossible de déterminer la base imposable.

En effet, celle-ci consiste normalement en une fraction de la plus-value, dont le dénominateur est le nombre d'années pendant lesquels l'amortissement du bien aura lieu ; or, à défaut d'amortissement, le dénominateur ne pourra être que 0...

Concrètement, la plus-value ne pourra être taxée en Belgique et, concomitamment, le bien sera amorti à l'étranger.

Il s'agit ici d'un cas, à notre connaissance, unique en droit fiscal belge où, alors que la matière imposable est clairement déterminée par une loi, la taxation apparaît, *a priori*, impossible en raison du fait que le taxateur ne sera pas en mesure, à défaut de texte légal pertinent, de déterminer la base imposable.

Gageons que la réaction de l'administration ne va pas tarder, à moins naturellement que certains contribuables audacieux ne se montrent plus rapides...



Spyridon CHATZIGIANNIS

La problématique du taux de TVA applicable à la presse selon qu'elle soit imprimée ou numérique

Le 11 octobre 2012, le Ministre des finances a annoncé au Commissaire européen en charge de la fiscalité son intention d'appliquer un taux zéro de TVA non seulement aux journaux et magazines imprimés, ce qui est déjà le cas, mais également à leur version numérique. Quand bien même le Ministre se dit conforté par la jurisprudence européenne, cette initiative, qu'il faut évidemment saluer, n'est pas conforme au droit européen tel qu'il existe aujourd'hui. Pourquoi ?

En vertu de la circulaire n° 82 du 15 décembre 1970, telle que modifiée par la circulaire n° 21 du 30 septembre 1993 et son addendum du 5 janvier 1994, les livraisons, les acquisitions intra-communautaires et les importations en Belgique de quotidiens et de publications périodiques d'information générale, qui paraissent au moins quarante-huit fois par an, sont admises, sous certaines conditions, au bénéfice du taux zéro de TVA depuis la livraison par l'éditeur jusqu'à leur arrivée en mains du consommateur.

La diffusion de quotidiens et hebdomadaires par voie électronique est par contre une prestation de service qui n'est pas visée par la circulaire précitée. Elle n'est pas non plus incluse dans la liste limitative des biens et des services figurant à l'annexe III de la directive TVA, auxquels les Etats membres de l'Union européenne peuvent appliquer un taux réduit de TVA. Au contraire, la fourniture d'informations ainsi que l'abonnement à des journaux et périodiques en ligne font partie des services fournis par voie électronique qui ne sont pas inclus dans cette liste et ne peuvent donc bénéficier d'un taux réduit.

Ainsi, la presse fournie par voie numérique est en principe soumise au taux normal de TVA, qui s'élève à 21 %. Ceci a pour conséquence qu'au stade actuel de la législation, soit le lecteur paie davantage pour lire la presse en ligne au lieu de l'acheter en sa version « papier », soit le montant de TVA est pris en charge par l'éditeur lui-même.

Alors que de plus en plus de Belges achètent leur quotidien ou périodique sous forme numérique et où il est primordial de promouvoir et de réussir la transition numérique de l'économie, la directive TVA n'est manifestement pas adaptée à cette situation.

C'est d'ailleurs sur base de ce même constat que la France et le

“

Les normes européennes en matière de TVA doivent être rapidement révisées pour faire face aux défis du numérique. Il va en effet de soi que le contenu doit s'imposer sur la forme dans laquelle tant l'information que les livres sont transférés aux citoyens. Il ne s'agit après tout que d'une question de neutralité fiscale.

”

Luxembourg se sont récemment vus sommés par la Commission européenne de s'expliquer sur le taux de TVA qu'ils appliquent aux livres numériques. Selon la Commission, ils appliquent aux livres numériques un taux réduit, identique au taux applicable aux livres imprimés, alors que le téléchargement de livres numériques est également considéré comme un service fourni par voie électronique, excluant ainsi l'application d'un taux de TVA réduit.

Les normes européennes en matière de TVA doivent être rapidement révisées pour faire face aux défis du numérique. Il va en effet de soi que le contenu doit s'imposer sur la forme dans laquelle tant l'information que les livres sont transférés aux citoyens. Il ne s'agit après tout que d'une question de neutralité fiscale.



Nicolas THEMELIN

Investisseurs en quête de soleil : le statut de résident non habituel au Portugal

En septembre 2009, dans le but d'attirer des investisseurs (étrangers ou ressortissants portugais résidant actuellement hors du territoire national) et de dynamiser ainsi son économie, le gouvernement portugais décide de mettre en place, pour une période de dix ans, un régime fiscal spécifique pour ceux qu'il avait alors décidé d'appeler les « résidents non habituels ». D'emblée, la couleur est annoncée, il s'agit de concurrencer les régimes fiscaux tels que ceux instaurés au Royaume-Uni pour les « non résidents » ou encore en Suisse, à travers le système du forfait fiscal.

Le 23 septembre 2009, un décret-loi est donc publié, contenant un nouveau Code fiscal d'investissement et plus particulièrement lesdites mesures d'optimisation fiscale, à destination des personnes physiques résidentes non habituelles et applicables à partir du 1er janvier 2009.

Les avantages fiscaux proposés dans ce décret-loi sont notamment :

a) pour les revenus provenant de l'étranger : l'élimination de la double imposition

Dans des conditions peu contraignantes, les contribuables peuvent effectivement bénéficier d'une exemption d'impôt de leurs revenus (professionnels ou patrimoniaux) au Portugal.

Les résidents non habituels peuvent toutefois préférer à ce mécanisme d'exonération celui de l'imputation de l'impôt et verront alors leurs revenus soumis au régime fiscal standard portugais.

b) pour certains revenus obtenus au Portugal : un impôt à taux unique établi à 20%

Les revenus visés par ce régime particulier d'impôt unique sont ceux dits « de valeur ajoutée élevée » et « de caractère scientifique, artistique ou technique ».

Une interprétation large a toutefois été donnée à cette définition ainsi qu'en témoigne une liste des professions concernées publiée le 7 janvier 2010. Y sont notamment mentionnés : les architectes, les médecins, les artistes de divers domaines, les administrateurs, investisseurs ou gestionnaires, les conseillers fiscaux ou encore les commissaires aux comptes.

Le choix est également laissé aux contribuables d'opter pour l'imposition classique au taux progressif, en application au Portugal plutôt que pour l'imposition à taux unique. Les conséquences principales de cette option sont cependant son application à tous les revenus, y compris provenant de

“

Dans le but d'attirer des investisseurs (étrangers ou ressortissants portugais résidant actuellement hors du territoire national) et de dynamiser ainsi son économie, le gouvernement portugais décide de mettre en place, pour une période de dix ans, un régime fiscal spécifique pour ceux qu'il avait alors décidé d'appeler les « résidents non habituels ». D'emblée, la couleur est annoncée, il s'agit de concurrencer les régimes fiscaux tels que ceux instaurés au Royaume-Uni pour les « non résidents » ou encore en Suisse, à travers le système du forfait fiscal.

Avec la suppression des exigences initiales, le régime fiscal du statut de résident non habituel développé au Portugal dévoile enfin son potentiel.

”

l'étranger, et l'impossibilité pour ces derniers de bénéficier de la méthode d'imputation.

Cependant, au moment de l'adoption de ce décret-loi en 2009, la reconnaissance du statut de résident non habituel est loin d'être aisée.

D'abord le candidat ne peut pas avoir été considéré par l'administration fiscale portugaise comme un résident fiscal durant

les cinq années qui précèdent sa demande d'enregistrement en tant que résident non habituel.

Ensuite, les documents à produire au moment de sa demande d'enregistrement sont les suivants :

- une copie du passeport ;
- une adresse de résidence au Portugal ;
- une demande d'inscription pour l'attribution d'un numéro de contribuable ;
- un certificat établi par le pays dans lequel le contribuable a été résident fiscal pour les cinq années précédant sa demande d'inscription au Portugal ;
- une attestation fiscale démontrant que le contribuable a effectivement été imposé dans les pays dans lesquels il a été résident fiscal au cours des cinq dernières années ;
- la communication d'un formulaire officiel de demande de statut de résident non habituel.

Dans la pratique, ces formalités sont tellement contraignantes qu'elles découragent la plupart des candidats.

C'est précisément sur ce point que la voie s'éclaircit en 2012.

Le 3 août 2012, des nouvelles mesures administratives ont été adoptées pour faciliter l'accès au régime mis en place en 2009. Dorénavant, au moment de la demande d'inscription en tant que résident non habituel, seule une

déclaration par laquelle le candidat atteste qu'il n'a pas été considéré résident fiscal au Portugal durant les cinq dernières années lui sera demandée.

Avec la suppression des exigences initiales, le régime fiscal du statut de résident non habituel développé au Portugal dévoile enfin son potentiel. Avis aux investisseurs en quête d'un rayon de soleil ...



Chloé HARMEL

L'Europe juge discriminatoire le régime fiscal appliqué en Belgique aux sociétés d'investissement étrangères

Par un arrêt du 25 octobre 2012 (affaire C-387/11), la Cour européenne de justice a jugé contraire à la libre circulation des capitaux ainsi qu'à la liberté d'établissement au niveau européen les dispositions fiscales belges portant sur les sociétés d'investissement. Nous examinons ci-dessous le développement de la Cour ainsi que la mesure dans laquelle la législation belge se voit sanctionnée.

La législation belge soumet au précompte mobilier les dividendes et intérêts distribués par une société établie en Belgique tant aux sociétés d'investissement résidentes belges qu'à celles ayant leur siège dans un autre Etat membre.

Toutefois, les dividendes et intérêts distribués aux sociétés d'investissement belges sont exonérés de l'impôt des sociétés en tant que revenus de capitaux et de biens mobiliers, conformément à l'article 185 bis du Code des impôts sur les revenus 1992. En outre, l'article 304,

paragraphe 2, deuxième alinéa, du Code permet d'imputer le précompte mobilier sur l'impôt des sociétés dû par ces sociétés d'investissement, voire de percevoir la différence entre le montant du précompte retenu à la source et l'impôt effectivement dû. Il en va de même, en vertu du cinquième alinéa de l'article 304, paragraphe 2, en ce qui concerne les sociétés d'investissement non-résidentes, mais soumises à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 233 du Code, à savoir celles qui disposent d'un établissement stable en Belgique.

Cette législation vise à juste titre à éviter la surimposition des revenus des sociétés d'investissement eu égard à leur qualité d'intermédiaire entre les sociétés dans lesquelles elles investissent et les porteurs de parts de ces sociétés d'investissement.

La Cour constate néanmoins que, quand bien même il est soumis à conditions, un tel droit à exonération et à imputation n'est pas reconnu aux sociétés d'investissement non-résidentes ne disposant pas d'un établissement stable en Belgique. En effet, le précompte mobilier retenu sur les revenus de capitaux et de biens mobiliers que ces dernières sociétés perçoivent de sociétés belges dans lesquelles elles ont procédé à un investissement constitue, en vertu de l'article 248 du Code, une imposition définitive.

Les sociétés non-résidentes, qu'elles disposent ou non d'un établissement stable en Belgique, se trouvent pourtant dans une situation comparable à celle des sociétés résidentes en ce qui concerne le risque d'imposition en chaîne des revenus de capitaux et de biens mobiliers, de sorte qu'elles ne peuvent être traitées différemment que les sociétés résidentes.

Pour la Cour, aucune raison ne justifie la différence de traitement des revenus de capitaux

et de biens mobiliers selon qu'ils sont versés à des sociétés d'investissement résidentes ou non-résidentes ne disposant pas d'un établissement stable en Belgique, telle qu'elle résulte de l'application de la législation fiscale belge. Celle-ci est pourtant susceptible de dissuader les sociétés établies dans d'autres Etats de l'Union européenne de procéder à des investissements en Belgique et constitue également un obstacle à la collecte de capitaux par des sociétés résidentes auprès de sociétés établies dans d'autres Etats membres.

La Cour en conclut que les dispositions incriminées constituent une restriction à la libre circulation des capitaux ainsi qu'à la liberté d'établissement, prohibée par les articles 63 et 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.



Nicolas THEMELIN

Les sociétés non-résidentes, qu'elles disposent ou non d'un établissement stable en Belgique, se trouvent dans une situation comparable à celle des sociétés résidentes en ce qui concerne le risque d'imposition en chaîne des revenus de capitaux et de biens mobiliers, de sorte qu'elles ne peuvent être traitées différemment que les sociétés résidentes.

La Cour en conclut que les dispositions incriminées constituent une restriction à la libre circulation des capitaux ainsi qu'à la liberté d'établissement, prohibée par les articles 63 et 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par
Thierry AFCHRIFT**

avec la collaboration de
Pascale HAUTFENNE
Rédacteur en chef
et de

Lida ACHTARI
Spyridon CHATZIGIANIS
Chloé HARMEL
Séverine SEGIER
Nicolas THEMELIN

Editeur responsable

Thierry AFCHRIFT
rue Lens 13
1000 Bruxelles

Internet

<http://www.idefisc.be>

Prochain numéro

Mars 2013

Pour recevoir IDEFISC
par courrier électronique,
envoyez votre
adresse électronique
à info@idefisc.be.

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

Ce numéro est aussi disponible
en néerlandais. Si vous souhaitez
le recevoir, envoyez s'il vous plaît
un mail à info@idefisc.be.

Design by Artwhere
www.artwhere.be