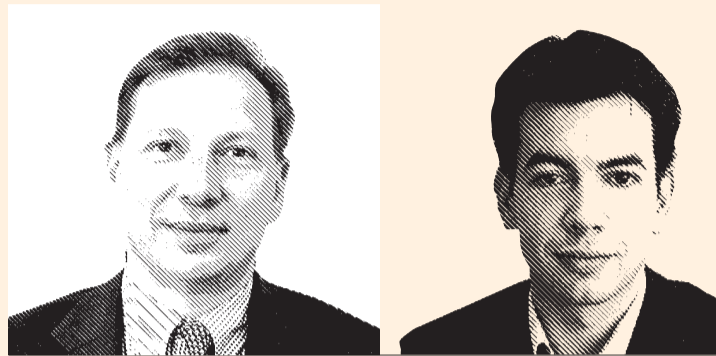


Une prudence de sioux, sur le sentier de la guerre fiscale



XAVIER GÉRARD & BENOÎT NIBELLE

Nibelle & Avocats

La toile d'araignée imaginée par le gouvernement pour attraper ce qu'il considère comme des «abus fiscaux» se tisse peu à peu. Après la modification de l'article 344, § 1^{er} du Code des impôts sur les revenus et de l'article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement (qui s'applique, mutatis mutandis, aux droits de successions, conformément à l'article 106 du Code des droits de succession) intégrée par les articles 167 et 168 de la loi-programme du 29 mars 2012, après une première circulaire générale du 4 mai 2012, l'administration fiscale vient d'adopter une deuxième circulaire, datée du 19 juillet 2012, destinée à apporter un commentaire complémentaire plus spécifiquement relatif à la présence ou non d'abus fiscal dans le cadre des droits d'enregistrement et des droits de succession. Une troisième circulaire est attendue pour l'«abus fiscal» en matière d'impôts sur les revenus.

Ni exhaustive, ni limitative

La circulaire nous présente deux listes. La première liste mentionne les opérations juridiques qui ne peuvent pas, en soi, être cataloguées comme abus fiscal mais, selon la circulaire, «pour autant qu'elles ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs opérations», ce qui constitue une réserve importante ouvrant donc la porte, malgré tout, à une possible contestation fiscale. La seconde liste mentionne les opérations juridiques qui seront considérées comme abus fiscal, à moins que le contribuable prouve que le choix de l'opération juridique ou de l'ensemble des opérations juridiques répond à des motifs autres que fiscaux.

La nouvelle circulaire n'est ni limitative, ni exhaustive. Elle répète à nouveau que pour déterminer s'il y a abus fiscal en matière de droit d'enregistrement ou de successions, il conviendra de juger au cas par cas, en tenant compte du contexte concret et des modalités. Aussi, les opérations non reprises dans les deux listes ne seront ni sûres, ni suspectes. Bref, l'administration adopte la prudence du sioux sur le sentier de la guerre (fiscale), ce qui ne manque pas maintenir la grande insécurité juridique causée par les nouvelles dispositions dites «anti-abus» et tellement contraires au bon développe-

ment économique de notre pays. Nous rappelons qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession, les nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations accomplies à partir du 1^{er} juin 2012.

Opérations qui ne peuvent pas être cataloguées comme abus fiscal

Il s'agit des actes juridiques suivants: (1) la donation par don manuel ou virement bancaire, (2) la donation par acte passé devant un notaire étranger, (3) la donation échelonnée de biens immeubles avec période intermédiaire supérieure à trois ans, (4) la donation avec charge, (5) la donation sous condition résolutoire, (6) la donation par les grands-parents aux enfants et/ou aux petits enfants, (7) la donation avec réserve d'usufruit ou d'un autre droit viager, (8 et 9) la donation soumise à un droit d'enregistrement réduit ou jouissant d'une exonération, (10) les clauses de tontine et d'accroissement, (11) le testament avec profit maximal de régimes préférentiels, (12) le testament avec «generation skipping» (patrimoine légué aux petits-enfants), (13) le testament-célibataire sans enfants et (14) le legs duo (pour autant qu'il en résulte un avantage substantiel pour l'association).

Cette liste va de soi. En ce qui concerne les donations, celles-ci disposent par nature d'un but civil, à savoir la volonté de gratifier autrui. En outre, il n'y a aucune obligation d'enregistrer une donation de biens mobiliers. Il ne peut donc y avoir abus. Pour le reste, une mesure anti-abus ne peut s'appliquer aux actes qui se fondent sur des dispositions légales spécifiques utilisant des critères quantitatifs pour éviter des abus particuliers. Tel est le cas d'une période d'attente de trois ans entre deux donations immobilières aux fins d'éviter la progressivité des droits d'enregistrement.

Opérations considérées comme abus fiscal

Les opérations juridiques suivantes sont énumérées: (1) les clauses de survie unilatérale ou les clauses de partage inégal de la communauté conjugale, sans condition de survie («clause mortuaire»), (2) les acquisitions scindées (nue-propriété et usufruit) de biens, précédées par une donation non enregistrée des fonds nécessaires faite par l'acqué-

L'administration publie une nouvelle circulaire concernant l'«abus fiscal» en droits d'enregistrement et en droit de succession.

reur de l'usufruit à l'acquéreur de la nue-propriété, à condition qu'il y ait unité d'intention, (3) les constructions emphytéotiques, c'est-à-dire l'acquisition scindée d'un bien immobilier par des sociétés liées, (4) les apports de biens par un époux dans la communauté, suivi par une donation faite par les deux époux, à condition qu'il y ait unité d'intention, (5) la sortie de la communauté de biens meubles, suivie par une donation mutuelle des époux, souvent sous condition résolutoire pour la donation faite au premier défunt et (6) le testament «ik opa» (grand-parent qui désigne ses enfants comme légataires universels avec charges envers leurs propres enfants).

Conséquences pour les sociétés immobilières

La circulaire vise l'acquisition démembrée d'un immeuble, à savoir l'opération par laquelle le propriétaire du bien immobilier constitue un droit réel d'emphytéose, généralement d'une durée de 99 ans, au profit d'une société acquéreuse moyennant le paiement d'un canon unique soumis aux droits d'enregistrement de 0,2%. Quelque temps plus tard, le propriétaire vend le tréfonds (droits résiduels) à un tiers, souvent lié à la société emphytéote, pour un prix correspondant à environ 5% de la valeur en pleine propriété, soumis aux droits d'enregistrement de 12,5% ou 10%.

Il faut rappeler qu'avant la modification législative de 2012, ces opérations avaient été validées par le Service des décisions anticipées en matière fiscale, qui avait publié un avis officiel sur les conditions à respecter et avait accordé de nombreux rulings positifs. Il est quand même surprenant que ce qui était normal avant le 1^{er} juin 2012 devienne à présent «abusif» sans modification des dispositions légales spécifiques applicables au droit réel d'emphytéose. La circulaire ne vise toutefois que les opérations de cessions démembrées au profit de sociétés liées, ce qui est donc de nature à exclure la constitution d'un droit d'emphytéose sans cession du tréfonds ou avec cession du tréfonds à un tiers non lié. Par ailleurs, le contribuable pourra toujours se prévaloir d'un motif autre que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement.

Pour le reste, la circulaire n'énumère que des opérations «privées». Aucune autre opération immobilière n'est mentionnée. Ainsi la cession des actions d'une société, immobilière ou non, n'est pas visée. Il est, en effet, pour nous évident que la cession des actions d'une société ne peut constituer un abus fiscal au sens de l'article 18, § 2 C.Enr., à savoir le fait, pour un contribuable, de se placer en violation des objectifs de la loi ou d'obtenir un avantage fiscal prévu par la loi mais contraire à ses objectifs. Les restructurations de sociétés immobilières (fusions, scissions, scissions partielles, apports) ne sont pas non plus visées, ce qui nous paraît fondamental et également aller de soi.

Travailleurs transfrontaliers et sécurité sociale: la situation s'éclaircit



SOPHIE MAES

Associé Claeys & Engels

Le Règlement (CE) 883/2004 permet de déterminer le droit applicable en matière de sécurité sociale, lorsqu'un travailleur est occupé dans plusieurs États membres. En règle, des cotisations de sécurité sociale ne sont dues, sur le revenu global, que dans un seul pays (l'État d'assujettissement), ce pays étant déterminé à l'aide des règles reprises dans le Règlement. Le Règlement (CE) 883/2004 est entré en vigueur le 1^{er} mai 2010 et remplace l'ancien Règlement (CEE) 1408/71, qui peut néanmoins encore trouver à s'appliquer dans un certain nombre de situations transitoires.

Bien que le Règlement (CE) 883/2004 ne soit d'application que depuis deux ans, celui-ci a déjà fait l'objet de modifications, qui sont entrées en vigueur le 28 juin 2012. Des dispositions transitoires d'une durée de 10 ans sont toutefois prévues pour les situations déjà existantes.

Les membres d'équipage des compagnies aériennes

Jusqu'à présent, les membres de l'équipage de conduite et de cabine de l'aviation civile étaient considérés comme des travailleurs occupés dans les différents pays qu'ils survolaient. Par conséquent, les cotisations de sécurité sociale n'étaient dues dans l'État de résidence de ces travailleurs que si ceux-ci y exerçaient au moins 25% de leurs activités professionnelles, ce qui était plutôt exceptionnel (surtout en Belgique). Dans le cas contraire, les cotisations de sécurité sociale étaient dues dans l'État membre où le siège de l'employeur était établi. Depuis le 28 juin 2012, les cotisations de sécurité sociale sont dues dans l'État membre dans lequel les membres d'équipage ont leur «base d'affection», c'est-à-dire le pays où ils commencent et terminent habituellement leur temps de

service et où ils doivent se loger par leurs propres moyens.

Les travailleurs en situation de «salary split»

Les règles ont également été modifiées pour les travailleurs occupés dans deux ou plusieurs États membres par différents employeurs ayant leur siège dans différents États membres. Tel est souvent le cas des travailleurs qui bénéficient d'un «salary split» fiscal, étant donné que ce «salary split» est généralement formalisé par une occupation dans deux ou plusieurs États membres par différents employeurs, établis dans les États membres concernés.

Dorénavant, ces travailleurs ne seront assujettis à la sécurité sociale de leur pays de résidence que s'ils y exercent au moins 25% de leurs activités professionnelles (auparavant, cette règle des 25% n'était d'application que pour les travailleurs occupés dans différents pays pour un seul employeur). S'ils exercent moins de 25% de leurs activités professionnelles dans leur pays de résidence, alors ils seront assujettis à la sécurité sociale du siège de l'employeur qui n'est pas situé dans leur pays de résidence. Toutefois, s'ils possèdent deux ou plusieurs employeurs, établis dans différents États membres autres que leur pays de résidence, ils restent assujettis à la sécurité sociale de leur pays de résidence, même s'ils n'y exercent pas au moins 25%

Des modifications importantes des règles européennes visent à déterminer la sécurité sociale applicable en cas d'occupation transfrontalière.

de leurs activités professionnelles (et même s'ils n'y exercent aucune activité).

De cette manière, un travailleur résidant en Belgique, exerçant 20% de ses activités professionnelles en Belgique pour un employeur belge et 80% de celles-ci en France pour un employeur français sera, selon les nouvelles règles, assujetti à la sécurité sociale française (auparavant, celui-ci était assujetti à la sécurité sociale de son pays de résidence (la Belgique)). Par contre, s'il exerce 20% de ses activités professionnelles en Belgique pour un employeur belge, 50% de celles-ci en France pour un employeur français et 30% de celles-ci au Royaume-Uni pour un employeur anglais, il sera assujetti à la sécurité sociale belge étant donné qu'il possède plusieurs employeurs ayant leur siège dans plusieurs États membres autres que le pays de résidence.

Adresse
Mediafin
Avenue du Port 86c Boîte 309
1000 Bruxelles
Tél.: 02/423 16 11
(Les jours ouvrables de 8h30 à 18 h)

Abonnements et distribution
abo@lecho.be
Tél.: 0800/55.050
Fax: 02/423 16 35

Rédaction
Tél.: 02/423 16 11 - Fax: 02/423 16 77
Numéro de compte - Mediafin s.a.
412-7058051-21

TVA
0404.800.301

Publicité Trustmedia
Tél.: 02/422 05 11
Fax: 02/422 05 10
adinfo@trustmedia.be
www.trustmedia.be

Directeur Général
Dirk Velghe

Directeur des rédactions
Frederik Delaplace

Manager des rédactions
Olivier Ditrota

Rédactrice en chef
Martine Maelschack

Internet & Community Manager
Stéphane Wuille

François-Xavier Lefèvre,
Dominique Liesse,
Jean-François Sacré,
Christine Scharff,
Luc Van Driessche,
Younes Al Bouchouari,
Philippe Lawson

Alain Narinx,
Frédéric Rohart,
Anais Sorée,

Investir (finances@lecho.be)
Jean-Ves Klein (éditeur),
Marc Collet,
Isabelle Dykmans,
Philippe Galloy,
Carine Mathieu,
Jennifer Nille,
François Remy

Economie & Politique (economie@lecho.be)
Nathalie Barnips,
Jean-Paul Bombaerts,
Christophe De Caevl,
Benjamin Everaert,
Olivier Gosset,
Gérard Guillaume,
Catherine Mommaerts,

Epinglé & Dossier Pro
Didier Bécларd (éditeur)

Agora débats@lecho.be
L'Echo week-end
Luc Dechamps (éditeur)
Cécile Berthaud,
Serge Quoidbach,
Caroline Geuzaine

Guy Gillain,
Romuald Gobin,
Stéphane Nobels,
Géraldine Porter,
Marie-Anne Dozo

www.lecho.be
Isabelle Andris

Mon Argent
redaction@monargent.be
François Mathieu (rédacteur en chef),
Muriel Michel,
Roxana Sedevic,
Caroline Sury

Ce journal est protégé par le droit d'auteur. Si vous souhaitez copier un article, une photo, une infographie... en de nombreux exemplaires, les scanner, les stocker et/ou les diffuser électroniquement, veuillez contacter Copie presse au 02/558.97.80 ou via info@copiepresse.be Plus d'infos: www.copiepresse.be Éditeur Responsable: Dirk Velghe Avenue du Port 86c Boîte 309 1000 Bruxelles

Rédacteurs en chef adjoints
Marc Lambrechts,
Nicolas Ghislain

Lecho.be cnd@mediafin.be
Anne-Sophie Bailly (News manager),
David Collin,
Sophie Leroy

Entreprises & Marchés (entreprises@lecho.be)
Michel Lauwers,
François Bailly,
Vincent Georis,
Sarah Godard,
Nicolas Keszei,

News managers
Laurent Fabri,
Denis Laloy,
Serge Vandaele

Edition
Françoise Antoine,
Jean-Michel Lallieu

Lay-out
Valérie Gay,
Christine Dubois,

Photo
Alexia Manginckx,
Jean Dujardin

Sabato
Gerda Ackaert

Cotations
vwdgroup