

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'État belge la responsabilité 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 effectuer 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. ■

Severine Segier

Avocate au Barreau de Bruxelles Association Afschrift

Droits d'enregistrement et succession

La fondation privée sous la loupe du Service des décisions anticipées

L'affaire de la fondation Fons Pereos, créée à maines. Il est tout bonnement scandaleux l'initiative de la Reine Fabiola a fortement agi- que le mécanisme de la fondation soit utilisé té le monde politique belge ces dernières se- à des fins fiscales, à savoir réduire les droits de

6

La semaine fiscale n° 82 - Semaine du 18 au 24 février 2013

Utiliser le mécanisme de la fondation à des fins fiscales est donc clairement intéressant. Il faut

cependant se dépêcher car ses jours semblent comptés

de boeck
professionals

de boeck
professionals

succession en l'espèce, plaident les parlementaires....ayant voté à l'époque en faveur de l'insertion du véhicule fondation dans l'arsenal juridique belge. Une proposition de loi a ainsi été déposée afin que le mécanisme de la fondation ne puisse plus à l'avenir procurer des gains matériels à des personnes clairement identifiées comme les fondateurs ou leurs héritiers (ndlr : entretemps, la Reine Fabiola aurait demandé la dissolution de sa fondation).

Le mécanisme de la fondation en droit belge ne bénéficie pas du succès escompté en ce sens que les fondations ne sont pas très nombreuses. Elles peuvent être mises sur pied pour différentes raisons : transmettre une entreprise familiale, protéger un enfant fragile, pérenniser un patrimoine familial (œuvres d'art, immeuble,...) ou encore réduire les droits de succession.

Le SDA s'est d'ailleurs prononcé dans une Décision anticipée n° 2011.275 du 29 novembre 2011 sur toute une série de questions (droits d'enregistrement, droits de succession et impôts sur les revenus) portant sur le régime fiscal de la fondation privée.

Une dame réside en Région de Bruxelles-Capitale depuis plus de 5 ans. Elle a deux sœurs et l'une a quatre enfants dont l'âge varie entre 30 et 42 ans. Ces derniers ont eux-mêmes des enfants actuellement mineurs.

Elle souhaite assurer le bien-être et l'éducation à long terme de ses petits-neveux et de leur descendance ainsi que le bien-être de sa filleule en constituant une fondation privée de droit belge.

Concrètement, elle apporterait une partie de son patrimoine à cette fondation privée : soit lors de la constitution, soit ultérieurement via des dons manuels.

La fondation privée devra développer ses effets du vivant de la fondatrice mais également après le décès de celle-ci.

La fondation financera directement (cours, stages, voyages,...) ou indirectement (distribution aux bénéficiaires des fonds nécessaires aux projets qui sont agréés) les projets conformes à son objet social. Elle devra également permettre la réalisation des éventuels projets artistiques, scientifiques ou professionnels initiés par les personnes que la fondatrice entend protéger.

Le patrimoine de la fondation privée sera constitué par des apports de fonds et de valeurs de portefeuille réalisés par la fondatrice.

La fondation sera liquidée soit lorsqu'elle aura affecté la totalité de son patrimoine à la réalisation de son but, soit lorsque les bénéficiaires seront décédés.

Lors de l'éventuelle liquidation de la fondation privée, la fondatrice (ou si elle est décédée ses ayants droits) pourra reprendre une somme égale à la valeur des biens subsistant dans la fondation privée.

Conformément à l'article 148 du C. succ., la fondation privée sera soumise à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

Elle n'aura pas d'activité commerciale et/ou industrielle. Elle se limitera à placer les fonds et titres apportés par la fondatrice. La fondation sera fort logiquement soumise à l'impôt des personnes morales.

Comment le SDA va-t-il se prononcer au niveau des droits d'enregistrement et droits de succession ?

Au niveau des droits d'enregistrement et de succession, sur l'acte notarié constitutif de la fondation privée, le droit de 7 % sera perçu (article 131, § 2, 2° du C. enreg. bruxellois). Le patrimoine de la fondation privée devant être composé exclusivement de meubles.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut l'application

de l'article 7 du C. succ., en cas de décès de la fondatrice dans les trois ans de l'acte de constitution.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclut également l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Au niveau des apports faits postérieurement à la constitution de la fondation, ils ne sont soumis au droit de donation que s'ils sont à enregistrer obligatoirement (immeubles), s'ils sont présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement ou encore si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport non enregistré (article 7 du C. succ.).

Ainsi, l'article 7 du C. succ. n'est susceptible de s'appliquer que si l'apporteur décède dans les trois ans de son apport et que cet apport n'a pas fait l'objet d'un enregistrement. Par contre, si l'acte d'apport a été présenté à l'enregistrement et a fait l'objet d'une perception au taux de 7 %, l'article 7 du C. succ. est hors de cause en cas de décès de l'apporteur dans les trois ans de son apport.

Le paiement d'un droit d'enregistrement exclu également l'application de l'article 8 du C. succ. (art. 8, § 6, 1° C. succ.).

Au niveau de la perception sur les distributions faites aux bénéficiaires du vivant de la fondatrice, le conseil d'administration de la fondation qui procède à la distribution n'a pas la qualité de donateur, étant dépourvu de la moindre intention libérale. En effectuant une distribution, le conseil se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif

La semaine fiscale n° 82 - Semaine du 18 au 24 février 2013

7

de la fondation privée et il ne peut par conséquent être question de droits de donation.

En ce qui concerne les distributions faites après le décès de la fondatrice, l'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas quant aux biens apportés dans l'acte constitutif de la fondation privée. En effet, ce dernier est un acte notarié qui donne lieu à la perception du droit de 7 %.

L'application de l'article 7 du C. succ. ne se pose pas davantage pour les apports qui ont lieu postérieurement à la constitution de la fondation privée dès qu'ils ont lieu par acte authentique. Le droit de 7 % y sera donc perçu.

L'article 7 du C. succ. sera par contre d'application si des apports à la fondation privée ont lieu via d'autres techniques que l'acte notarié comme le don manuel ou la donation indirecte par virement bancaire et si l'apporteur décède dans les trois ans de l'apport.

L'article 8 du C. succ. est quant à lui hors de cause. Il exige en effet que la stipulation soit renfermée dans un contrat. Or, les droits des bénéficiaires d'une fondation privée résultent d'un acte juridique unilatéral et non d'un contrat. En outre, et ceci est très intéressant à noter quant aux techniques d'interprétation, l'article 8 instaure une fiction et doit être interprété restrictivement selon le SDA.

Rédacteur en chef : Émile Masset

Secrétaire général de la rédaction : Marc-Olivier Lifrango

Collaborent à la rédaction : Thierry Afschrift et l'Association Afschrift, Christian Amand, Jean-Pierre Bours, Bruno Colmant, Samah Dugardin, Marc Gielis, Stephen Hürner, Frédéric Ledain, Stéphane Mercier, Luc Michel, Guy Poppe, Olivier Robijns

Abonnements :
Abonnement annuel : 290 € HTVA
De Boeck Services sprl
Tél : 0800/39.067 - Fax : 0800/39.068 E-mail : abo@deboeckservices.com
<http://professionals.deboeck.com>

Éditeur : De Boeck Professionals
Éd. resp. : V. Simonart - Rue des Minimes 39 - 1000 Bruxelles

La rédaction et l'éditeur apportent leurs meilleurs soins à la publication des présents articles, mais ne sont en aucun cas tenus à une obligation de résultat, certaines erreurs ayant pu échapper à leur attention.

Tous droits réservés. Aucun extrait de cet ouvrage ne peut être reproduit, ni saisi dans une banque de données, ni communiqué au public, sous quelque forme que ce soit, électroniquement, mécaniquement, par photocopie, film ou autre, sans le consentement écrit et préalable de l'éditeur.

Tous les articles de La semaine fiscale sont publiés sur www.fiscalnet.be © Groupe De Boeck s.a.

Quid maintenant en cas de dissolution de la fondation avec droit de reprise ?

L'article 28, 6° de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, les associations

internationales sans but lucratif et les fondations stipule : « les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droits pourront reprendre une somme

égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affecté à la réalisation de ce but ».

Si la fondatrice est encore en vie au moment de la dissolution, les biens vont réintégrer son patrimoine en vertu de ce droit de reprise. Le retour des biens dans le chef de la fondatrice ne relève pas d'un contrat de donation mais trouve sa source dans une disposition légale et en outre dans une stipulation statutaire (la loi précitée permet mais n'oblige pas). Aucun droit n'est donc dû lors de l'exercice de ce droit de reprise.

Au moment du décès de la fondatrice, ces biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront inclus dans l'assiette de l'impôt successoral, sauf si elle en a disposé entretemps.

Si la dissolution intervient après le décès de la fondatrice, les biens découlant de l'exercice du droit de reprise seront attribués à ses

8

La semaine fiscale n° 82 - Semaine du 18 au 24 février 2013

ayants droit. Cette attribution ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais découle d'une disposition légale et d'une stipulation statutaire. Aucun droit n'est dû lors de l'exercice de ce droit de reprise. Toutefois, ce droit de reprise par les ayants droit rendra applicable l'article 37, 2° du C. succ. (nouvelle déclaration car l'arrivée d'une condition a eu pour effet d'augmenter l'actif). Les héritiers de la fondatrice seront donc soumis au droit de succession sur les biens recueillis.

Quid à présent en matière d'impôts sur les revenus ?

Au niveau des distributions faites du vivant ou après le décès de la fondatrice, le SDA souligne qu'il y a lieu de considérer que les bénéficiaires ne disposeront d'aucune créance à l'égard de la fondation ni d'aucun droit d'exiger un paiement quelconque de sa part.

En conséquence, les distributions de la fondation aux bénéficiaires ne constituent pas des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, CIR92 dans le chef des bénéficiaires.

N'ayant par ailleurs ni la nature de revenus immobiliers, de revenus professionnels ou de revenus divers, ces distributions ne peuvent pas être considérées comme des revenus imposables au sens de l'article 6, CIR92

Une imposition est-elle possible en cas de reprise par la fondatrice suite à une dissolution de la fondation ?

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par la fondatrice d'une somme égale à la valeur des biens apportés devra être considérée comme un remboursement de l'apport non imposable dans le chef de la fondatrice. Sur ce point, il est entendu que la valeur des biens apportés correspond à la valeur de ceux-ci au jour où ils ont été apportés à la fondation.

Par contre, si la somme reprise est supérieure à la valeur des biens apportés, la partie excédentaire devra être considérée comme constituant des intérêts au sens des articles 17, § 1^{er}, 2° et 19, § 1^{er}, CIR92.

En cas de dissolution de la fondation, la reprise par les ayants-droit des sommes ou des biens subsistant dans la fondation privée, pour autant qu'elle ait été soumise aux droits de succession, ne sera pas imposable dans le chef des ayants-droit de la fondatrice.

Utiliser le mécanisme de la fondation à des fins fiscales est donc clairement intéressant. Il faut cependant se dépêcher car ses jours semblent comptés. ■

Frédéric Ledain Avocat au Barreau de Liège