

IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE

31^{ème} ANNÉE - N°121

DECEMBRE 2022



BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

© IDEFISC ASSOCIATION INTERNATIONALE À BUT SCIENTIFIQUE - INFO@IDEFISC.BE



Editorial

Quand on augmente encore l'impôt sur les revenus du travail

Le mot d'ordre du ministre des Finances, c'est que les revenus du travail sont trop taxés, et que cela doit être compensé, en les imposant moins fort, et en taxant plus fort, plus lourdement d'autres types de revenus.

Puisque, comme toujours, il n'est pas question, pour nos politiciens, de réduire le poids total de l'impôt.

Mais la réalité est qu'il ne fait même pas ce qu'il dit.

Ne parlons même pas ici de la taxation des droits d'auteurs, où les conditions du régime de faveur sont rendues beaucoup plus strictes, sans que cela corresponde même à une quelconque concession par ailleurs. Ce n'est pas lutter contre de prétendus « abus », qui n'existent pas, mais clairement taxer plus lourdement des revenus professionnels de certaines catégories.

C'est la même chose en ce qui concerne le projet de « mini réforme fiscale » : le ministre prétend qu'il s'agit d'augmenter le minimum imposable (ce qui correspond à une réduction d'impôt), et, en contrepartie, de supprimer des « niches » fiscales.

Ce qu'il ne dit pas, c'est qu'un bon nombre de ces prétendues « niches » concernent des revenus professionnels. Il en est ainsi des avantages de toute nature évalués forfaitairement, de la déduction soumise à des conditions plus sévères des primes finançant une pension complémentaire, de la déduction, qu'il est envisagé d'abroger, des investissements dans certains types de sociétés...

Tout cela concerne presque exclusivement des personnes qui travaillent, le plus souvent des indépendants ou des cadres.

Toutes ces niches sont prévues pour compenser la taxation excessive des revenus professionnels. En les supprimant, on aggrave encore cette taxation en ce qui concerne une partie des travailleurs, en général les plus dynamiques et les plus utiles pour l'économie.

Et au total, même si ceux-ci bénéficieront aussi de la majoration du minimum imposable, ils finiront quand même par payer plus d'impôts qu'avant puisque la doctrine de base est que, pour chaque euro de réduction accordé à certains, il faut que d'autres paient dorénavant plus, encore plus qu'aujourd'hui.

Dans son apparente logique, ce système induit en réalité un profond déséquilibre dans les catégories professionnelles. En clair, la grande majorité des fonctionnaires et des allocataires sociaux vont y gagner, tandis que les indépendants, les cadres, et une partie des employés du secteur privé y perdront. C'est clairement un objectif politique, et non le résultat technique de mesures abusivement présentées comme « neutres ».

Typhanie AFSCHRIFT



Coups de griffe de l'ours

Vivre comme nos grands-parents, vraiment ?

Les déclarations d'un édile bruxellois d'un parti très vert sont pleines de signification. L'homme nous invite en effet, sans autres nuances, à « apprendre à vivre comme nos parents et nos grands-parents ».

Voilà une belle conception du progrès de l'humanité : retourner d'une ou deux générations en arrière, avec un taux de pauvreté beaucoup plus élevé, des salaires beaucoup plus faibles, un niveau de vie réduit, mais, certes, moins d'émissions de CO2.

Comme toujours, l'injonction s'adresse à « tous », c'est-à-dire pas seulement à ceux qu'une vie rétro attire, comme c'est leur droit.

On pourrait peut-être suggérer qu'avant d'embarquer toute la population dans cette magistrale remontée du temps, le gouvernement commence par donner l'exemple.

Ainsi, par exemple, en 1965, lorsque nos grands-parents étaient de jeunes adultes, les impôts et autres prélèvements obligatoires étaient deux fois plus faibles qu'aujourd'hui.

Juste pour montrer l'exemple, nos différents gouvernements n'ont donc qu'à réduire les impôts de moitié. Puisqu'il s'agit de réduire le train de vie, qu'ils commencent !

L'Ours mal léché

Table des matières

Abolition de l'impôt sur la fortune en Andalousie	1
DAC 6 : l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 septembre 2022	2
Exonération pour cause de force majeure des droits d'enregistrement complémentaires	3
Droits de succession – imputation de l'impôt étranger sur les biens meubles	4
Droits d'auteur : les contrôles s'intensifient!	6
Article 358 CIR : le monstre juridique terrassé par la Cour constitutionnelle	7
La taxation des sommes détournées par les dirigeants d'entreprise	8
Travail transfrontalier et insécurité juridique	9
La « tolérance des 24 jours » en faveur des travailleurs frontaliers belgo-luxembourgeois est augmentée à 34 jours	11
Des astreintes pourront bientôt vous être infligées en cas de non-collaboration avec l'administration fiscale	13
Le projet de loi modifiant le régime fiscal des droits d'auteur a été adopté	14
La Cour constitutionnelle annule partiellement la taxe sur les comptes-titres	15



Perrine RUDEWIEZ

Abolition de l'impôt sur la fortune en Andalousie

Le gouvernement régional d'Andalousie vient d'abolir l'impôt sur la fortune. À partir de 2023, l'ISF ne sera plus dû. Les contribuables bénéficieront ainsi d'une réduction d'impôt de 100%.

Fruit d'une vaste réforme fiscale, cette mesure est clairement une incitation à s'installer au soleil.

Mais quelles sont les implications fiscales d'un tel investissement ?

Si vous êtes résident espagnol, la résidence fiscale étant établie sur base de critères prédéfinis, vous serez soumis à l'impôt espagnol des personnes physiques et, jusqu'en 2022, à l'impôt sur la fortune sur l'ensemble de vos biens.

Si vous êtes un résident fiscal belge et que vous possédez un bien immobilier en Espagne, vous verserez les impôts afférents à ce bien en Espagne. Notez toutefois que cela ne vous dispense pas de déclarer son revenu cadastral en Belgique. En votre qualité de propriétaire d'une résidence secondaire en Andalousie, vous bénéficierez dès 2023 d'une réduction d'impôt de 100% compte tenu de l'abolition de l'ISF.

En cas de décès, la taxation au titre de droits de succession en Espagne est assez lourde. Toutefois, les communautés autonomes ont prévu des abattements et des réductions qui permettent, sous réserve de plusieurs conditions,



d'alléger la pression fiscale successorale. C'est notamment le cas de l'Andalousie qui depuis la récente réforme des droits de succession permet de réduire la taxation entre conjoints et en ligne directe.

A cela, il faut aussi envisager la taxation successorale belge !

Idéalement, une planification successorale pourra être mise en place en parallèle.

Vous souhaitez faire l'acquisition d'une résidence secondaire à

Marbella ou vous songez à vous y installer ?

Nous sommes à votre disposition pour vous accompagner dans vos démarches et appréhendez ensemble les implications fiscales belges et espagnoles liées à ce type d'investissement.

Perrine RUDEWIEZ

Vous souhaitez faire l'acquisition d'une résidence secondaire à Marbella ou vous songez à vous y installer ?

Nous sommes à votre disposition pour vous accompagner dans vos démarches et appréhendez ensemble les implications fiscales belges et espagnoles liées à ce type d'investissement.



Laure VANDE PUTTE

DAC 6 : l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 septembre 2022

La Cour constitutionnelle a rendu un arrêt le 15 septembre 2022 (n° 103/2022) concernant l'annulation totale ou partielle de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », loi fédérale qui transpose la directive 2018/822, également appelée « DAC 6 ».

Effectivement, plusieurs recours ont été déposés à la Cour à l'encontre de cette loi, dont notamment par la « Belgian Association of Tax Lawyers », par l'Ordre des barreaux francophones et germanophones et par l'Orde van Vlaamse balies.

La loi du 20 décembre 2019 concerne directement les avocats puisqu'elle les empêche de se prévaloir du secret professionnel dans le cadre de l'échange d'informations des dispositifs transfrontières aux autorités fiscales.

Ceci est tout à fait inadmissible puisque l'essence même du métier d'avocat repose sur la confiance établie entre son client et son conseil, qui elle-même repose sur le secret professionnel auquel l'avocat est tenu déontologiquement. En outre, cela met l'avocat dans une position schizophrénique puisqu'il

est soumis à deux obligations contradictoires ; celle du secret et celle de la déclaration.

La Cour constitutionnelle procède à l'annulation de deux mesures :

1. L'article 326/7, § 3 CIR 92, qui avait pour effet d'empêcher les professionnels soumis au secret de s'en prévaloir lorsqu'ils devaient déclarer des « dispositifs transfrontières commercialisables ». Elle annule également les dispositions correspondantes du Code des droits d'enregistrement et du Code des droits de succession.

2. L'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers, qui ne permettaient pas à l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en cas de contrôle par l'administration fiscale.

L'arrêt a donc pour effet de permettre à l'avocat de se prévaloir de son secret pour ne pas avoir à déclarer les dispositifs transfrontières commercialisables et également en cas de contrôle de l'administration fiscale.

Les autres moyens analysés par la Cour font l'objet d'irrecevabilité ou de 5 questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union européenne.

Ces cinq questions concernent :

1. L'application de la directive à tous les impôts (et non seulement à l'impôt des sociétés) ;

2. Le manque de clarté et de précision de certaines notions telles que « dispositif commercialisable » ou « transfrontière » ;

3. Le point de départ du délai de déclaration d'un dispositif ;

4. La violation de la vie privée quant au fait qu'il faut notifier l'obligation de déclaration d'un dispositif à un autre intermédiaire qui n'est pas le client du professionnel soumis au secret, avec le respect du secret professionnel ;

5. La violation de la vie privée quant au fait que la loi instaure une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières.

Enfin, la Cour est interrogée sur la dispense de l'avocat de déclarer des dispositifs particuliers, à la condition qu'il informe les autres intermédiaires de cette dispense. A cet égard, la Cour constitutionnelle a déjà posé une question préjudicielle à la CJUE dans son arrêt 167/2020. Cet arrêt 167/2020 est un recours à l'encontre du Décret flamand transposant DAC6.

Laure VANDE PUTTE

L'arrêt a donc pour effet de permettre à l'avocat de se prévaloir de son secret pour ne pas avoir à déclarer les dispositifs transfrontières commercialisables et également en cas de contrôle de l'administration fiscale.



Walid JAAFARI

Exonération pour cause de force majeure des droits d'enregistrement complémentaires

Ce 29 septembre 2022, la Cour constitutionnelle s'est prononcée à l'occasion d'une question préjudicielle sur la constitutionnalité de la règle qui prévoit une réduction de la base imposable des droits d'enregistrement en cas d'acquisition par une personne physique d'un immeuble en vue d'y établir sa résidence principale. L'octroi et le maintien de cet avantage fiscal sont subordonnés à la réalisation de plusieurs conditions dont notamment l'obligation de :

1. s'engager à établir sa résidence principale dans l'immeuble dans les deux ans ;
2. s'engager à maintenir sa résidence principale dans cet immeuble pendant cinq ans.

A défaut de respecter ces engagements, le contribuable est tenu au paiement des droits d'enregistrement complémentaires sur le montant de la réduction et une amende égale à ces droits.

A cet égard, la force majeure qui surviendrait n'atténuerait pas l'obligation de satisfaire à ces engagements de la même manière. En effet, si le défaut d'établir sa résidence dans l'immeuble dans les deux ans de l'enregistrement résulte de la force majeure, l'amende n'est pas due mais les droits d'enregistrement

complémentaires calculés sur la réduction dont le contribuable a bénéficié restent dus, contrairement au second cas où la force majeure dispense l'acquéreur du paiement des droits d'enregistrement complémentaires.

La question préjudicielle posée à la Cour constitutionnelle était de savoir si cette différence de traitement était conforme à la constitution.

Dans son examen, la Cour a soumis cette disposition à un raisonnement en quatre étapes afin de déterminer s'il y a ou non violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

Pour ce faire, elle a d'abord identifié une différence de traitement entre ces deux situations et a estimé, à juste titre, qu'elles sont comparables avant de dire que la différence de traitement en cause repose sur un critère objectif.

Néanmoins, la disposition litigieuse n'a pas résisté à l'examen de la Cour sous l'angle de la pertinence et de la proportionnalité au regard du but poursuivi.

En effet, la Cour a souligné qu'il ressort des travaux préparatoires que l'avantage fiscal vise à encourager certains ménages à s'établir dans la Région de Bruxelles-Capitale, à encourager les rénovations d'habitations, à améliorer l'environnement urbain et à lutter contre l'inoccupation et l'abandon. Toutefois, la Cour a considéré que les objectifs poursuivis par la législation visée ne permettent pas de justifier

qu'on refuse l'exonération dans un cas et pas dans l'autre alors que cette exonération est demandée pour le même motif, à savoir la force majeure.

Sur le caractère proportionnel de la disposition litigieuse au regard du but poursuivi, la Cour a relevé que le fait de ne pas bénéficier de l'exonération des droits complémentaires dans le premier cas produit des effets disproportionnés pour l'acquéreur qui n'a pas pu prévoir ce montant supplémentaire dans le calcul de son budget relatif à l'acquisition et, le cas échéant, à la rénovation du bien concerné.

En conclusion, la Cour a jugé contraire au principe d'égalité et de non-discrimination le fait qu'un acquéreur ne soit pas exonéré des droits complémentaires en cas de force majeure l'empêchant d'établir sa résidence principale dans l'immeuble acquis qu'après l'expiration du délai de deux ans.

Dans un pays comme la Belgique où les droits d'enregistrement figurent parmi les plus élevés d'Europe, cet arrêt est salutaire. Il est à espérer qu'à l'occasion de la réforme annoncée au printemps dernier par le Gouvernement bruxellois sur les abattements des droits d'enregistrement, le législateur supprimera cette différence de traitement dont l'inconstitutionnalité a été établie.

Walid JAAFARI



Angélique PUGLISI

Droits de succession – imputation de l'impôt étranger sur les biens meubles

1. Lorsqu'un résident belge décède, la Belgique perçoit en principe des droits de succession sur la succession mondiale. Tous les immeubles et biens meubles situés tant en Belgique qu'à l'étranger tombant dans la succession d'un résident belge seront soumis aux droits de succession belges.

Lorsqu'un résident belge décédé détient des immeubles à l'étranger, les immeubles seront souvent également soumis aux droits de succession dans l'Etat où les immeubles sont situés. Afin d'éviter une double imposition, la législation belge autorise une imputation sur les droits de succession belges. Les droits de succession belges peuvent être réduits à concurrence des droits de succession étrangers perçus sur les immeubles.

La loi belge ne permet pas l'imputation lorsque les droits de succession à l'étranger concernent les biens meubles. Ceux-ci subissent donc une double imposition.

Les droits de succession supportés par les héritiers individuels doivent être distingués de l'impôt successoral. L'impôt successoral ne frappe pas les héritiers personnellement mais la succession dans son ensemble.

Si l'impôt étranger est un impôt successoral et non un droit de



succession, la Belgique autorise en principe la déduction de l'impôt successoral étranger en tant que passif de la succession.

C'est le cas de l'impôt successoral britannique sur les successions des non-résidents britanniques lorsque la succession comprend des biens situés au Royaume-Uni. Cet impôt successoral constitue une dette de la succession et non une dette personnelle des héritiers sur leur acquisition de la succession.

Dans un arrêt du 3 juin 2021, la Cour constitutionnelle (n°80/2021) avait confirmé que la législation belge qui permet uniquement d'imputer les droits de succession étrangers dus sur les immeubles situés à l'étranger sur les droits de succession belge mais ne

permettent pas d'imputer les droits de succession étrangers sur les biens meubles situés à l'étranger est discriminatoire.

2. Suite à cet arrêt, un projet de décret flamand vise à présent à adapter l'article 2.7.5.0.4. du code fiscal flamand (ancien article 17 du code des droits de succession).

Ce projet prévoit l'imputation de l'impôt de succession étranger à tous les biens étrangers tant meubles qu'immeubles. Il prévoit également que l'imputation s'appliquera à tous les impôts de succession étrangers prévus dans n'importe quel pays et donc plus uniquement pour les impôts de succession prélevés dans l'Etat de situation du bien. Le projet vise ainsi à tenir compte de la localisation des biens meubles qui

Le législateur bruxellois s'est contenté de limiter la possibilité d'imputation aux biens donnant lieu à la perception d'un impôt successoral dans l'Etat de situation. Rien n'est précisé concernant l'imputation des impôts sur la succession mais les contribuables peuvent invoquer la position fédérale n°80/587.



est moins évidente que celle des biens immeubles.

Le projet de décret ne précise toutefois pas s'il vise les impôts de succession au sens strict, à savoir ceux perçus globalement à charge de la succession ou tous les impôts prélevés en raison du décès qui visent donc également les impôts perçus personnellement, individuellement à charge des ayants-droits sur leur partie.

La position de Vlabel à ce sujet a, en effet, évolué au fil du temps. Dans une première position du 21 juin 2021 (n°21042), Vlabel se contente de prévoir l'imputation des droits étrangers pour les biens mobiliers suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle. Rien n'est précisé quant au régime des impôts sur la succession qui grèvent directement la masse

successorale. En pratique, Vlabel n'acceptait à l'époque ces impôts qu'au titre de passif spécifique de la succession.

Dans une position n°15121 du 18 août 2021, Vlabel a expressément accepté que les impôts étrangers sur la succession entrent également en ligne de compte pour l'imputation. Elle rejoignait ainsi une position de l'administration fédérale du 21 novembre 1968 (n°EE/80.587) mais en ce qui concerne précisément l'application de l'imputation pour les biens immobiliers.

Il semblerait dès lors approprié que le législateur décrétal confirme la position du 18 août 2021 et permette l'imputation de tout impôt prélevé en raison du décès.

3. Suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, la Région wallonne n'a pas encore modifié sa réglementation sur le sujet.

Le législateur bruxellois s'est contenté de limiter la possibilité d'imputation aux biens donnant lieu à la perception d'un impôt successoral dans l'Etat de situation. Rien n'est précisé concernant l'imputation des impôts sur la succession mais les contribuables peuvent invoquer la position fédérale n°80/587.

Angélique PUGLISI





Mélanie BARON

Droits d'auteur : les contrôles s'intensifient!

Toute personne qui effectue un travail créatif peut voir celui-ci protégé par le droit d'auteur et ce qu'il s'agisse d'un administrateur, d'un salarié ou d'un travailleur indépendant.

L'article 17, §1er, 5° du Code des impôts sur les revenus qualifie les revenus qui résultent de la cession ou concession de droits d'auteurs de revenus mobiliers.

Ainsi, le revenu perçu par ce transfert de droits d'auteur est imposé qu'à hauteur d'un précompte mobilier de 15% retenue à la source. En outre, ce n'est pas le montant intégral des droits d'auteur perçus qui est imposé, mais la somme restante après déduction des frais réels ou forfaitaires.

Ce régime permet donc d'éviter le taux progressifs (jusqu'à 50%) qui s'appliquent aux revenus professionnels.

Il en résulte qu'en raison du régime favorable applicable aux revenus découlant de la cession ou concession de droit d'auteur, l'administration fiscale en profite pour intensifier ses contrôles fiscaux et plus particulièrement pour contester le caractère original de l'œuvre sous-jacente.

Généralement, la demande de renseignements ou l'avis de rectification de l'administration fiscale porte sur la réalité de l'apport créatif et de la cession de droits d'auteur ainsi que sur la justification du montant des droits d'auteur qui ont été payés.

Pour rappel, pour qu'une œuvre soit protégée par le droit d'auteur, deux conditions doivent être remplies. D'une part, l'œuvre doit être originale et d'autre part, l'œuvre doit être exprimée sous une forme concrète.

Concernant l'exigence d'originalité de l'œuvre, les contours de la notion ont été définis par la Cour de justice de l'Union européenne. L'arrêt Infopaq, a fait de l'originalité une notion communautaire à part entière.

La Cour a ainsi précisé que « le droit d'auteur (...) n'est susceptible de s'appliquer que par rapport à un objet original en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur ».

En d'autres termes, pour que l'œuvre soit considérée comme originale et puisse ainsi bénéficier du régime fiscal favorable applicable au droit d'auteur, l'œuvre doit refléter l'empreinte personnelle de l'auteur et de son effort intellectuel.

Contrairement à ce que l'administration a tendance à faire valoir, cette idée selon laquelle la personnalité de l'auteur doit se refléter dans l'œuvre elle-même n'est absolument pas incompatible avec l'existence de contraintes.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'on reconnaît à l'œuvre d'un traducteur, pourtant tenu de reproduire les idées et la narration de l'auteur initial, des droits d'auteur sur le texte ainsi traduit.

Tant qu'il existe plusieurs possibilités d'exprimer les mêmes choses et que l'auteur fait son choix parmi celles-ci, l'existence de contrainte ne change rien au caractère original.

Ainsi, bien que l'application du régime fiscal des droits d'auteur soit l'une des cibles des contrôles de l'administration, le caractère original d'une œuvre peut souvent être démontré au regard des éléments de fait.

Nous sommes à vos côtés pour vous aider dans vos démarches.

Mélanie BARON

Ainsi, bien que l'application du régime fiscal des droits d'auteur soit l'une des cibles des contrôles de l'administration, le caractère original d'une œuvre peut souvent être démontré au regard des éléments de fait.

Nous sommes à vos côtés pour vous aider dans vos démarches.



Pascale HAUTFENNE

Article 358 CIR : le monstre juridique terrassé par la Cour constitutionnelle

La Cour constitutionnelle vient de condamner le délai spécial d'imposition prévu par l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour violation du principe d'égalité énoncé par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Il y a près de quarante ans, déjà, le Professeur Marc Baltus qualifiait cette disposition de monstre juridique qui permettait que le délai exceptionnel d'imposition ne se termine jamais...

Et de fait, selon cette disposition :

« L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où :

3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action;

§ 2. Dans les cas visés au § 1er, 1°, 3° et 4°, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle :

2° la décision dont l'action judiciaire visée au § 1er, 3°, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours».

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, l'ouverture d'une simple information pénale par le ministère public lorsqu'il ouvre une information pénale constitue déjà une « action judiciaire » permettant le recours à l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 (Cass., 23 février 2018, F.17.0078.F).

Selon l'interprétation donnée par la Cour de cassation dans cet arrêt (du 23 février 2018, précité) le classement

sans suite effectué par le ministère public ne constitue en revanche pas une « décision » dont l'action publique fait l'objet au sens de l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992. La question préjudicielle demandait dans ce contexte à la Cour constitutionnelle d'examiner la compatibilité de l'article 358 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle, en cas de classement sans suite de l'action publique qui a été initiée par l'ouverture d'une information pénale, aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours. Le délai ne se termine jamais comme le soulignait Baltus...

La Cour a été invitée à comparer les contribuables dont la situation fiscale fait l'objet d'une révision en application de la disposition en cause, selon que l'action judiciaire à l'origine de cette révision fait l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours, ou fait l'objet d'un classement sans suite.

Alors que le délai de douze mois dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi prend cours dans le premier cas, aucun délai, dans l'interprétation ci-dessus, ne prend cours dans le second cas.

La Cour rappelle que le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

On peut considérer que les catégories de contribuables sont comparables au regard de la mesure en cause, dès lors qu'il s'agit, dans l'un et l'autre cas, de contribuables dont la situation fiscale est revue en raison d'une

action judiciaire faisant apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action.

La différence de traitement repose certes sur un critère de distinction objectif, à savoir le fait que l'action judiciaire fait ou non l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours.

Il reste à voir si ce critère est pertinent au regard de l'objectif de la mesure.

En l'occurrence, l'adoption de l'article 358 visait à combattre la fraude fiscale.

Eu égard à cet objectif, il est certes pertinent selon la Cour constitutionnelle que le délai ultime pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt ne commence à courir qu'à l'issue de l'action judiciaire, puisque l'existence de revenus imposables non déclarés peut apparaître jusqu'au terme de celle-ci.

Cependant, la Cour constitutionnelle souligne avec raison que l'article 358 produit des effets disproportionnés, dans la mesure où le contribuable dont la situation fiscale est revue en raison d'une action judiciaire qui fait l'objet d'un classement sans suite reste indéfiniment dans l'incertitude, puisque le délai exceptionnel d'imposition ne prend jamais cours à son égard.

La Cour décide dès lors à bon droit que l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Pascale HAUTFENNE

Il y a près de quarante ans, déjà, le Professeur Marc Baltus qualifiait cette disposition de monstre juridique qui permettait que le délai exceptionnel d'imposition ne se termine jamais...



Mélanie BARON

La taxation des sommes détournées par les dirigeants d'entreprise

Dans son arrêt rendu le 23 septembre 2022, la Cour de Cassation a décidé que, contrairement à la rémunération des travailleurs salariés, la notion de « rémunérations de dirigeant d'entreprise » au sens des articles 30, 2° et 32 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « CIR 92 ») comprend aussi les fonds qu'un dirigeant d'entreprise s'est approprié de manière illégitime au détriment de sa société, dans la mesure où ces fonds trouvent leur cause dans la fonction exercée par le dirigeant d'entreprise au sein de la société.

Le juge d'appel justifie sa décision en décidant que l'article 32 du CIR 1992 n'établit aucune distinction selon la nature des activités qui ont produit le revenu et que la loi fiscale ne fait pas de distinction entre des revenus obtenus de manière licite et illicite.

Ainsi, selon le juge d'appel, si une personne agit en sa qualité de dirigeant d'entreprise et détourne des sommes qui doivent revenir à la société, ces sommes peuvent être imposées en tant que rémunérations de dirigeant d'entreprise si ce dernier s'est approprié ces sommes de manière illégitime, dès lors que l'article 32, alinéa 1er, du CIR 1992 permet une attribution à soi-même. En matière pénale, lorsqu'un dirigeant détourne une partie des biens de l'entreprise, ce comportement constitue l'infraction d'abus de biens sociaux visée par l'article 492bis du titre IX du Code pénal.

Cette disposition sanctionne notamment le dirigeant d'une personne morale qui, frauduleusement, utilise les biens sociaux, non dans l'intérêt de cette personne morale, mais dans son propre intérêt. Les infractions contre les biens visées par le Titre IX du Code pénal se trouvent dans la catégorie des infractions portant sur les biens d'autrui, et qui génèrent, dès leur existence, une obligation de restitution.

En effet, la personne qui détient les sommes qualifiées pénalement de détournées n'est pas un possesseur de bonne foi mais un simple détenteur.

L'article 3.12 du Code civil prévoit que : « la possession ne produit ses effets que si elle est continue, paisible, publique et non équivoque (...) ».

L'article 3.18 du nouveau Code civil définit quant à lui la possession comme étant : «

« L'exercice de fait d'un droit, comme si l'on en était titulaire, soit par soi-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers.

Celui qui a l'exercice de fait du droit est présumé être possesseur, sauf preuve contraire. Une obligation de restitution du droit possédé exclut l'intention d'en être titulaire. (...) ».

Or, dans le cas d'un détournement de fonds, le dirigeant d'entreprise sait pertinemment qu'il agit de mauvaise foi.

Ainsi, d'une part le détournement ne peut en aucun cas être qualifié de paisible, publique et non équivoque puisque le dirigeant ne déclare pas les fonds qu'il a détournés et d'autre part le possesseur ne peut être qualifié de bonne foi car il ne peut légitimement se croire titulaire du droit qu'il possède.

En outre, aucune disposition du Code des impôts sur les revenus ne prévoit d'intégrer dans la base taxable des sommes qui n'appartiennent pas au contribuable et qui sont frappées d'une obligation de restitution. Dans le cas du travailleur salarié qui détourne des fonds de son employeur, la jurisprudence de la Cour de cassation ne retient pas la qualification de rémunération de travailleur au motif qu'il n'y a pas de volonté dans le chef de l'employeur de transférer ces fonds vers le patrimoine du travailleur.

En effet, malgré les conclusions de l'avocat général, suivant lesquelles les revenus provenant d'un détournement doivent être imposés au titre de rémunération puisque ceux-ci ont été obtenus grâce à l'exercice de l'activité professionnelle et constituent un enrichissement pour le travailleur salarié, par arrêt du 28 avril 2016 rendu en chambres réunies, la Cour de cassation, réitérant la position adoptée dans un premier arrêt du 23 novembre 2012, a cassé la décision du juge du fond ayant confirmé l'imposition du contribuable sur la somme détournée au préjudice de son employeur, en considérant, contrairement au juge du fond, qu'une telle somme n'a pas la nature d'une rémunération de travailleur.

En conclusion, dans son arrêt du 23 septembre dernier, la Cour de cassation ne précise pas quels sont les arguments permettant de justifier une différence de traitement entre la situation du travailleur salarié et celle du dirigeant d'entreprise qui détourne des fonds au préjudice de son entreprise.

Mélanie BARON



Walid JAAFARI

Travail transfrontalier et insécurité juridique

Dans une affaire récente portée devant le Tribunal de première instance de Liège, un résident belge embauché à temps partiel comme responsable à la direction des ressources humaines par une société luxembourgeoise revendiquait l'exemption en Belgique des salaires payés par cette société employeuse.

La loi belge prévoit qu'un résident fiscal belge est taxable sur son revenu « mondial ». Le principe est ainsi qu'il est taxé non seulement sur son revenu de source belge mais aussi sur son revenu d'origine étrangère.

Cela peut évidemment conduire à des doubles impositions. Il existe donc des exceptions à ce principe, généralement en raison des conventions internationales tendant à remédier aux doubles impositions.

C'est le cas de la convention préventive de double imposition (ci-après : CPDI) entre le Luxembourg et le Belgique qui prévoit en son article 15, §1er, comme la plupart des CPDI, que les revenus tirés d'un emploi salarié sont imposables dans l'Etat de résidence du travailleur, sauf si l'activité est exercée dans l'autre Etat. Un avenant à la présente convention précise que l'activité est exercée dans cet autre Etat lorsque le travailleur y est physiquement présent. Outre cette condition, il faut également qu'il soit satisfait à une des conditions supplémentaires visées

par le paragraphe 2 du même article pour que le contribuable puisse bénéficier de l'exemption de son salaire luxembourgeois en Belgique.

Toutefois, en vertu des règles régissant la preuve, il appartient au contribuable qui invoque une exception, de prouver qu'il peut en bénéficier. Tel est le cas de celui qui invoque l'exemption de son salaire luxembourgeois en Belgique.

Le jugement du 24 juin 2021 relatif à l'affaire précitée concerne le traitement fiscal des salaires d'un contribuable sur base de l'article 15 de la CPDI belgo-luxembourgeoise.

En l'espèce, l'administration fiscale reprochait au contribuable de ne pas apporter la preuve de sa présence quotidienne au Luxembourg.

Or, la Cour de cassation a longtemps considéré que l'article 15, §1er de la CPDI ne subordonne pas l'exercice de l'emploi dans l'autre Etat contractant à une présence physique permanente du salarié dans cet Etat pendant l'exercice de son activité. Néanmoins, dans un arrêt de 2011 concernant des prestations en partie effectuées au Luxembourg et en partie en dehors elle a considéré comme légalement non justifiée la décision d'exonérer la totalité des rémunérations versées par une société luxembourgeoise sans tenir compte de l'existence des prestations effectuées hors du territoire luxembourgeois et sans se prononcer sur leur importance.

Cet arrêt, qui a été confirmé par la suite, fonde selon le Tribunal,

la technique du « panachage », qui permet de répartir le pouvoir d'imposition entre les deux Etats en proportion de l'importance des prestations et du nombre de jours de présence physique du contribuable sur le territoire luxembourgeois.

Dans les faits, ce revirement de jurisprudence revient à exiger du contribuable qu'il démontre sa présence physique au jour le jour sur le sol luxembourgeois pour pouvoir bénéficier de l'exemption. En effet, comme l'a relevé le Tribunal, « cette technique consistant à ventiler les prestations selon qu'elles sont effectuées sur le sol luxembourgeois ou ailleurs implique un calcul précis des jours de présence physique du contribuable chez l'employeur selon un pourcentage mathématique... ».

Or selon le Tribunal, l'exigence de preuve d'une présence physique permanente sur le sol luxembourgeois ne ressort pas du texte de l'article 15, § 1er de la CPDI.

Il a ainsi porté la discussion sur le principe général de sécurité juridique.

Sur ce point, le Tribunal a estimé qu'en raison du contenu du texte et du revirement de jurisprudence de la Cour de cassation, « il ne peut raisonnablement être attendu de la part du contribuable qu'il apporte a posteriori, après imposition, la preuve de sa présence physique permanente et quotidienne sur le sol luxembourgeois, et ce depuis le 1er juillet 2014 ». Le Tribunal a dès lors jugé « disproportionné

et contraire aux exigences de prévisibilité inhérentes au droit à la sécurité juridique de requérir pour la première année d'activité que le requérant sache à l'avance qu'il devra démontrer la permanence de sa présence physique et une traçabilité au jour le jour et de lui reprocher de ne pas apporter une telle preuve en le sanctionnant a posteriori par l'imposition de ses revenus luxembourgeois en Belgique au taux plein comme si ces conditions de travail n'avaient pas changé ».

D'aucuns estiment que le Tribunal aurait dû dire la preuve rapportée par présomption. Le contribuable avait en effet fourni des échantillons de preuves et la nature de son emploi nécessitait, certainement, une présence physique effective au Luxembourg.

Il convient toutefois d'être attentif au texte de l'article 15 de la CPDI qui dit seulement que si l'emploi est exercé dans l'autre Etat contractant les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat. L'avenant à la convention dit, tout au plus, que l'emploi est exercé là où le travailleur est physiquement présent pour le faire.

Contrairement au Tribunal, nous n'analyserons pas le traitement de la question de l'exemption du salaire luxembourgeois sous le prisme de la « preuve » de l'exigence d'une présence physique, mais tout simplement de l'exigence même de celle-ci et plus particulièrement de sa portée. Il en sera ainsi car ce n'est que si un travailleur transfrontalier doit être physiquement présent dans l'autre

Etat de façon quotidienne qu'il devra apporter la preuve d'une telle présence.

Bien que la Cour de cassation se soit d'abord prononcée par la négative avant de revenir sur sa jurisprudence quelques années plus tard, le texte, quant à lui, reste silencieux sur ce point. A fortiori, le texte ne dit rien non plus sur un quelconque fractionnement du pouvoir d'imposition en proportion de l'importance des prestations effectuées sur le sol des Etats concernés et du nombre de jours de présence physique du contribuable dans l'Etat de la source tel que pratiqué par l'administration.

Par conséquent, le système mis en place relève d'une création administrative, puis jurisprudentielle. Toutefois, il n'appartient pas aux cours et tribunaux de faire œuvre de législateur. Cela est d'autant plus vrai en droit fiscal où la volonté du législateur doit être exprimée de manière claire et précise et ne peut faire l'objet d'une interprétation pour en rechercher le sens.

En effet, au niveau européen, l'impôt est vu comme une ingérence dans le respect du droit de propriété. Il n'est permis qu'à la condition que la loi soit suffisamment claire et précise

afin d'être prévisible dans son application par ses destinataires. Il s'agit du principe de sécurité juridique, notamment consacré par l'article 1er du premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, qui a un effet direct en droit interne.

Or, c'est justement le manque de précision de la disposition litigieuse qui est à l'origine des interprétations contradictoires de la Cour suprême concernant la même disposition.

En conclusion, l'insécurité juridique découle non pas d'une question de charge de la preuve imposée au contribuable pour obtenir l'exemption de son salaire luxembourgeois en Belgique mais de l'imprécision de la loi sur l'importance de cette présence physique et des conséquences de celle-ci sur la détermination de la base imposable.

Walid JAAFARI

En conclusion, l'insécurité juridique découle non pas d'une question de charge de la preuve imposée au contribuable pour obtenir l'exemption de son salaire luxembourgeois en Belgique mais de l'imprécision de la loi sur l'importance de cette présence physique et des conséquences de celle-ci sur la détermination de la base imposable.



Laure VANDE PUTTE

La « tolérance des 24 jours » en faveur des travailleurs frontaliers belgo-luxembourgeois est augmentée à 34 jours

Au 31 juin 2021, le nombre de belges travaillant au Luxembourg est évalué à 46.211 personnes. La pandémie Covid-19 a soulevé beaucoup d'interrogations et de difficultés fiscales auprès de ces travailleurs transfrontaliers, qui ont dû prêter leur travail en télétravail, depuis la Belgique, pour un employeur luxembourgeois.

En effet, en vertu de l'article 15, §1er de la Convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg, les rémunérations qu'un résident, de l'un des deux États contractants, reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant.

En d'autres termes, les rémunérations perçues par un résident belge pour un emploi qu'il preste au Luxembourg sont soumises à la fiscalité luxembourgeoise et ne sont pas imposables en Belgique. Les mots « à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant »

doivent être interprétés au regard du critère de la présence physique du travailleur sur le territoire luxembourgeois lorsqu'il exerce l'activité.

Fort heureusement, les Gouvernements belges et luxembourgeois ont conclu un Accord amiable le 16 mars 2015 autorisant une dérogation à cette règle et permettant à ces travailleurs de prêter leur activité au maximum 24 jours en dehors du Luxembourg, c'est-à-dire en Belgique ou ailleurs, sans pour autant être impactés fiscalement sur les revenus perçus durant ces jours. Cet accord a effet rétroactif au 1er janvier 2015.



Afin de calculer le quantum de 24 jours, une Circulaire administrative (AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520)) du 1er juin 2015 précise qu'une fraction de journée est suffisante pour être comptabilisée comme un jour entier, peu importe le temps effectivement passé dans l'état concerné. En d'autres termes, un travailleur belge qui presterait deux heures en Belgique et six heures au Luxembourg se verra comptabiliser ce jour dans le quantum des 24 jours à ne pas dépasser pour être totalement imposé au Luxembourg.

Par ailleurs, un travailleur belge qui travaillerait trois heures en Belgique, trois heures au Pays-Bas et une heure en Allemagne au cours de la même journée se verra comptabiliser une seule journée pour le quantum des 24 jours. Il convient donc de calculer ce quantum sur une période de 24 heures : tout travail presté en dehors du Luxembourg, sans égard au temps effectif passé en dehors du Luxembourg, sur une période de 24 heures, vaudra une journée de travail, que cela soit 15 minutes, ou 10 heures d'affilées. Cela vaut tant pour le travail productif que pour les formations, ou autres cas de figure « non-productifs ».

Cette méthode de calcul est interprétée de manière stricte.

Par contre, la circulaire précise qu'un travailleur qui consulterait ses messages depuis son domicile avant d'aller au travail n'est pas considéré comme « exerçant son activité » depuis la Belgique. Elle précise également que les week-ends, jours fériés, les périodes de vacances, les cas de force majeure,

etc. ne sont pas compris dans le quantum des 24 jours.

La pandémie Covid-19 a fait renaître ces questions au regard du télétravail, au départ imposé par le gouvernement, et ensuite devenu courant dans de nombreuses entreprises.

Le 20 octobre 2022, un avant-projet de loi du 31 août 2021 portant assentiment d'un avenant à la Convention préventive de double imposition a été approuvé par le Conseil des ministres et a pour conséquence d'augmenter ce nombre de jours à 34 jours par an. Cette tolérance est à appliquer rétroactivement au 1er janvier 2022 et concernera donc les rémunérations perçues en 2022 (déclaration 2023).

Ceci constitue une amélioration appréciable mais n'est à notre avis pas suffisant afin de correspondre à la réalité « post-covid ».

Différentes études ont démontré les avantages liés au télétravail (autonomie, flexibilité, meilleure conciliation vie privée – vie professionnelle), en tout cas pour les activités professionnelles « de bureau ». Le télétravail structurel (2 ou 3 jours par semaine) a donc été implémenté dans le monde économique d'aujourd'hui, laissé très souvent au libre choix du travailleur.

La règle de tolérance des 34 jours constitue certes une amélioration

à cet égard mais pourrait selon nous freiner les ressortissants belges à travailler au Luxembourg et constituer une violation au principe européen de la libre circulation des travailleurs. Le nombre de jours « tolérés » pourrait être augmenté ou le critère de présence physique modifié ou supprimé.

Il est évident que cette règle était plus adéquate avant la digitalisation du monde économique et la pandémie Covid-19, lorsque le télétravail représentait encore une exception dans le monde du travail.

Un assouplissement des règles en la matière semble essentiel et nécessaire afin de respecter le principe européen de libre circulation des travailleurs et de s'adapter au monde économique et social actuel.

Laure VANDE PUTTE

Un assouplissement des règles en la matière semble essentiel et nécessaire afin de respecter le principe européen de libre circulation des travailleurs et de s'adapter au monde économique et social actuel.



IDEFISC



Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHARI

Des astreintes pourront bientôt vous être infligées en cas de non-collaboration avec l'administration fiscale

Le 10 novembre dernier, la Chambre a adopté, en séance plénière, le fameux projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses.

Parmi les modifications apportées en matière de procédure fiscale, l'on retrouve la possibilité pour l'administration fiscale de saisir le tribunal afin de condamner sous astreinte un contribuable qui ferait obstacle à l'exercice des pouvoirs d'investigations du fisc.

Pour rappel, une astreinte consiste en une sanction pécuniaire, prononcée par le juge, dont le but est de forcer le débiteur d'une obligation à s'exécuter.

Cette mesure sera insérée dans le nouvel article 381 du CIR92. Toutes les situations dans lesquelles le contribuable refuse de collaborer seront concernées par cet article. Ainsi, cette disposition ne se limite pas aux seules enquêtes pour fraude.

A l'instar de la majorité des États, le système belge d'imposition des

revenus repose sur l'obligation de collaboration du contribuable aux enquêtes fiscales de l'administration. Le contribuable doit notamment communiquer tous ses livres et documents nécessaires à la détermination du montant imposable et permettre l'accès à ses locaux professionnels aux agents de l'administration fiscale.

L'administration fiscale ne peut pas contraindre manu militari le contribuable lorsque celui-ci ne coopère pas. En effet, la jurisprudence rejette depuis de nombreuses années la possibilité pour le fisc de faire imposer des astreintes par le tribunal, en raison de l'absence de toute base légale dans le Code des impôts sur le revenu. Ainsi, face à un contribuable qui ne collabore pas à l'enquête, l'administration fiscale ne peut lui infliger que des amendes administratives ou pénales, voire enrôler l'impôt par la procédure de taxation d'office.

L'administration fiscale considère que ces sanctions ne suffisent pas à contraindre le contribuable à collaborer. Les travaux préparatoires mentionnent en effet qu'«au regard du montant des sanctions administratives ou pénales et de la taxation d'office qui peuvent résulter de ces infractions, par rapport au

montant d'impôt qui pourrait découler de l'obtention par le fisc d'informations essentielles à la taxation, la situation est telle que le contribuable préfère ne pas coopérer à l'enquête».

Le gouvernement précise que ce nouvel article 381 du CIR92 permettra d'assurer un équilibre entre un contribuable qui respecte le devoir de collaboration et un contribuable qui ne le respecte pas.

L'application de cette mesure nécessite néanmoins que l'administration fiscale puisse démontrer que le contribuable refuse de collaborer.

Les modalités de l'astreinte sont déterminées conformément au droit commun prévu dans le Code judiciaire. Dès lors, l'action sera portée devant le juge fiscal qui statuera comme en référé.

Bien que le juge saisi effectue une mise en balance des intérêts des parties, le risque est grand que l'administration fiscale agisse de manière disproportionnée et que les droits fondamentaux du contribuable soient mis en péril. C'est pourquoi, il est nécessaire que le fisc justifie devant le juge les raisons qui le motivent à demander ces astreintes.

Bien que le juge saisi effectue une mise en balance des intérêts des parties, le risque est grand que l'administration fiscale agisse de manière disproportionnée et que les droits fondamentaux du contribuable soient mis en péril. C'est pourquoi, il est nécessaire que le fisc justifie devant le juge les raisons qui le motivent à demander ces astreintes.

Océane MAGOTTEAUX
Mahan SHOOSHARI



Perrine RUDEWIEZ

Le projet de loi modifiant le régime fiscal des droits d'auteur a été adopté

Le projet de loi-programme modifiant le régime fiscal des droits d'auteur a été approuvé par le Gouvernement ce vendredi 18 novembre 2022.

Pour rappel, l'objectif du ministre Van Peteghem était de limiter le dispositif au milieu artistique ainsi qu'aux journalistes pour mettre fin aux abus.

Ces « abus » découlent de l'appréciation large de la notion de « création d'auteur ».

Pour le ministre des Finances, celle-ci doit être limitée aux « artistes ». Il en ressort que certaines professions ne pourraient plus recourir au mécanisme des droits d'auteur.

Pour rappel ce mécanisme leur permettait de taxer les revenus qui en découlaient au taux intéressant de 15% après une déduction forfaitaire de frais.

La disposition régissant la matière (art. 17, § 1er, 5° du CIR 92) a donc été réécrite afin de limiter le champ d'application aux seuls revenus issus :

- « d'œuvres littéraires ou artistiques » originales ou à des exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes ;
- en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces droits

par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers,

- pour autant qu'une attestation du travail des arts soit détenue par le titulaire originaire,

- ou à défaut que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément à ce qui précède, le titulaire des droits transfère ou octroie en licence son œuvre protégée par le droit d'auteur ou les droits voisins à un tiers en vue de sa communication au public, de son exécution ou de sa représentation publique ou de sa reproduction.

Le libellé du texte reste résolument peu clair, alors que le Conseil d'État avait déjà attiré l'attention du ministre quant à l'objectif de la réforme.

D'emblée, le terme « œuvres littéraires et artistiques » doit être précisé, et ce, afin de pouvoir apporter une réponse claire quant à l'exclusion de certaines professions du système.

Le texte prévoit aussi des plafonds et des taux moins intéressants

Les droits ne pourront plus dépasser qu'un pourcentage du total des rémunérations (prestations comprises). Ce pourcentage sera par ailleurs réduit

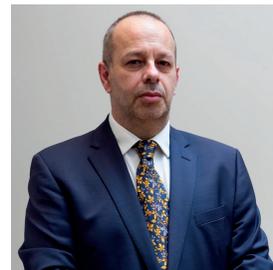
annuellement : pour l'exercice d'imposition 2024, il sera de 50% pour l'ensemble. Pour 2025, il sera de 40% et pour l'exercice 2026, de 30%.

Enfin, le forfait de charges sera réduit de 50%, et ce, dès 2023.

Il en ressort que le texte adopté reste nébuleux et ne permet pas de savoir si certaines professions seront exclues ou non du dispositif. Les critères de la disposition ne seront applicables qu'à partir du 1er janvier 2024, pour les dossiers mis en place avant le 1er janvier 2023. Une période transitoire d'un an est ainsi prévue et devra être respectée par l'administration.

Perrine RUDEWIEZ

Les droits ne pourront plus dépasser qu'un pourcentage du total des rémunérations (prestations comprises). Ce pourcentage sera par ailleurs réduit annuellement : pour l'exercice d'imposition 2024, il sera de 50% pour l'ensemble. Pour 2025, il sera de 40% et pour l'exercice 2026, de 30%.



Spyridon CHATZIGIANNIS

La Cour constitutionnelle annule partiellement la taxe sur les comptes-titres

Par une loi du 17 février 2021, le gouvernement avait proposé aux contribuables belges (tout en touchant, par ricochet, certains contribuables étrangers) la seconde mouture de sa taxe portant sur les comptes-titres, la première version de celle-ci ayant été annulée par la Cour constitutionnelle.

La taxe nouvelle porte toujours sur les comptes-titres détenus, en Belgique ou à l'étranger, par le titulaire desdits comptes, que celui-ci soit une personne physique ou morale, ou encore le fondateur d'une construction juridique. Elle est calculée à un taux de 0,15% sur la base de la valeur moyenne du compte (comprenons par « valeur du compte » la valeur des instruments financiers imposables, y compris les liquidités, qui y sont logés) pendant la période de référence, pour autant que celle-ci dépasse le montant de 1.000.000,- €.

La loi du 17 février 2021 a fait l'objet de plusieurs recours, dont celui introduit par la Ligue des contribuables, représentée par AFSCHRIFT Tax & Legal.

Plusieurs moyens d'annulation ont été développés par les requérant(e)s, tirés

- tantôt de la violation des principes constitutionnels d'égalité et de légalité, ainsi que du principe de proportionnalité (moyens ayant trait notamment au seuil choisi - pour rappel, le montant de 1.000.000,-€ est censé être celui au-delà duquel une personne ne peut investir son argent autrement qu'en titres... - et aux dispositions spécifiques et générales anti-abus applicables de manière rétroactive),

- tantôt du droit international (violation du principe de la libre circulation des capitaux et celle des conventions préventives de la double imposition).

En date du 27 octobre 2022, par un arrêt-fleuve mais dont la pertinence de plusieurs points de la motivation nous paraît très discutable, la Cour constitutionnelle n'a pas fait droit aux demandes sollicitant l'annulation intégrale de la taxe.

Cependant, la Cour a, tout de même, accepté d'annuler deux dispositions particulièrement problématiques de la loi. D'une part, la disposition qui instituait un régime d'inopposabilité automatique (sans possibilité pour le contribuable de rapporter la preuve du contraire), instaurant ainsi dans les faits un système de présomption irréfragable d'abus fiscal, au sujet des opérations suivantes :

- la scission d'un compte-titres en plusieurs comptes-titres détenus

auprès du même intermédiaire, et - la conversion d'instruments financiers imposables, détenus sur un compte-titres, en instruments financiers nominatifs.

Désormais, du fait de l'annulation de cette disposition, à défaut de pouvoir invoquer l'inopposabilité automatique de tels actes, si l'administration fiscale entend les mettre en cause, elle devra avoir recours à la mesure générale anti-abus contenue de la loi.

D'autre part, il faut noter à ce sujet que la Cour a également annulé la disposition suivant laquelle la taxe était d'application, de manière rétroactive, depuis le 30 octobre 2020 ; la disposition générale anti-abus sera donc d'application à partir du 26 février 2021 et pas avant.

EN PRATIQUE :

a. Dans le cadre de la disposition générale anti-abus : Aucune inopposabilité liée à un abus fiscal ne pourra frapper les actes qui auraient été posés avant le 26 février 2021, même s'il était évident ou même avéré que le but premier, voire unique, de leur titulaire était d'éviter l'application de la taxe.

C'est sans conteste une bonne nouvelle pour ceux qui, souhaitant prendre de court l'administration, avaient posé des actes de telle nature à partir du 20 octobre 2020, date à laquelle la taxe nouvelle a été annoncée et qui ont, par la suite, été rattrapés par l'entrée en vigueur rétroactive de la loi.

b. Dans le cadre de la disposition spécifique anti-abus : Aucune inopposabilité automatique ne pourra être invoquée à l'encontre d'un contribuable qui aura scindé son compte-titres en plusieurs comptes-titres et/ou converti les instruments financiers imposables logés dans son compte-titres en instruments financiers nominatifs, et ce peu importe le moment auquel ces actes auront eu lieu.

Cependant, de telles opérations sont toujours susceptibles d'être remises en cause par le biais de la disposition générale anti-abus. La situation du contribuable n'est toutefois pas aussi inconfortable que le laisse entendre la déclaration du Ministre des finances qui, souhaitant minimiser l'importance des conséquences de l'annulation, a déclaré que la disposition anti-abus générale remplaçait désormais la disposition anti-abus spécifique annulée, de sorte que « les contribuables ne pourront toujours pas scinder leurs comptes ni convertir les titres en compte en titres nominatifs » et qu'ils devront démontrer qu'ils effectuent « principalement ces opérations à des fins autres que fiscales. ».

Il y a pourtant une grande différence entre l'inopposabilité automatique telle qu'instituée par la disposition annulée et l'inopposabilité conditionnée à la démonstration d'un abus fiscal visé par la disposition générale anti-abus. En effet, dans ce dernier cas, avant que le contribuable ne se voie dans l'obligation de prouver que son opération avait

été effectuée « principalement ... à des fins autres que fiscales » (il existe donc désormais la possibilité de rapporter la preuve contraire), l'administration devra préalablement prouver qu'en agissant en violation des objectifs de la loi, le contribuable a commis un abus fiscal : l'administration ne peut donc plus présumer l'abus (et encore moins donc de manière irréfragable).

En conclusion, même si, malheureusement, la Cour constitutionnelle n'a pas estimé nécessaire d'annuler l'intégralité de la loi instaurant la taxe sur les comptes-titres, malgré le nombre très, voire trop, important de points d'ombre qu'elle comporte, du fait de l'annulation des dispositions relatives à son application rétroactive et surtout, à l'inopposabilité automatique de certaines opérations sans

possibilité pour le contribuable de renverser cette véritable présomption légale, la situation de beaucoup de contribuables aura été simplifiée de manière significative.

Quant à ceux qui auront déjà payé la taxe indûment, ils devront tenter de solliciter/faire solliciter la restitution prévue par le Code des droits et taxes divers et suivant la procédure décrite dans l'arrêté d'exécution de celui-ci.

Spyridon CHATZIGIANNIS

En conclusion, même si, malheureusement, la Cour constitutionnelle n'a pas estimé nécessaire d'annuler l'intégralité de la loi instaurant la taxe sur les comptes-titres, malgré le nombre très, voire trop, important de points d'ombre qu'elle comporte, du fait de l'annulation des dispositions relatives à son application rétroactive et surtout, à l'inopposabilité automatique de certaines opérations sans possibilité pour le contribuable de renverser cette véritable présomption légale, la situation de beaucoup de contribuables aura été simplifiée de manière significative.

Quant à ceux qui auront déjà payé la taxe indûment, ils devront tenter de solliciter/faire solliciter la restitution prévue par le Code des droits et taxes divers et suivant la procédure décrite dans l'arrêté d'exécution de celui-ci.



IDEFISC



Typhanie AFSCHRIFT



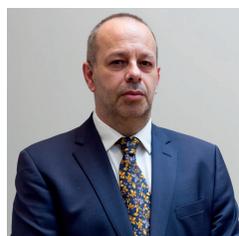
Pascale HAUTFENNE



Angélique PUGLISI



Perrine RUDEWIEZ



Spyridon CHATZIGIANNIS



Laure VAN DE PUTTE



Mélanie BARON



Océane MAGOTTEAUX



Mahan SHOOSHTARI



Walid JAAFARI

IDEFISC

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

IDEFISC EST PUBLIÉ PAR

Typhanie AFSCHRIFT

AVEC LA COLLABORATION

Pascale HAUTFENNE, rédacteur en chef

ET DE

Angélique PUGLISI

Perrine RUDEWIEZ

Spyridon CHATZIGIANNIS

Laure VAN DE PUTTE

Mélanie BARON

Océane MAGOTTEAUX

Mahan SHOOSHTARI

Walid JAAFARI

ÉDITEUR RESPONSABLE

Typhanie AFSCHRIFT

Rue Lens 13

1000 Bruxelles

INTERNET

www.idefisc.be

PROCHAIN NUMÉRO:

Mars 2023

Pour recevoir IDEFISC par courrier électronique, envoyez votre email 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 plait un mail à info@idefisc.be

DESIGN BY

Admax Consulting

*La société d'avocats Afschrift Tax & Legal vous
souhaite une excellente année 2023 !*

*Het advocatenkantoor Afschrift Tax & Legal
wenst U een uitstekend 2023 !*

*El bufete de abogados Afschrift Tax & Legal les
desea un Próspero Año Nuevo 2023 !*

*The law firm Afschrift Tax & Legal wishes you
an excellent year 2023 !*





IDEFISC

