



# IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE

32<sup>ème</sup> ANNÉE - N°122

MARS 2023



BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

© IDEFISC ASSOCIATION INTERNATIONALE À BUT SCIENTIFIQUE - [INFO@IDEFISC.BE](mailto:INFO@IDEFISC.BE)



## Editorial

# Pensions impayables

La ministre des pensions planche sur une petite réforme des pensions. Elle ne cherche pas à rendre payables des pensions qui ne le sont pas. Tout ce qu'elle cherche, c'est de pouvoir répondre aux attentes de l'Union Européenne, qui exige quelques petits ajustements pour débloquer des crédits.

Voilà où en est arrivé ce pays : quémander des subsides et ne se résoudre à un semblant d'orthodoxie budgétaire que pour cela. Un peu comme un ado qui range sa chambre pour recevoir son argent de poche ...

Le problème est beaucoup plus grave et chacun le sait. Les énormes cotisations que nous payons pour nos pensions ne suffisent pas pour payer ... celle des autres. Puisque, contrairement à ce que beaucoup croient, nous ne finançons pas notre propre pension avec nos cotisations. Les caisses sont vides ou presque, et celles-ci sont destinées aux actuels retraités. Pour percevoir les nôtres, plus tard, il faudra compter sur les cotisants de l'avenir.

Pour donner quelques satisfactions à la Commission européenne, la ministre ne se résout pas à retarder

l'âge d'accès à la pension parce que ce ne serait pas populaire pour ses électeurs. Elle préfère s'en prendre aux pensions complémentaires, les seules qui sont financées par leurs futurs bénéficiaires eux-mêmes. Il s'agit de pensions payées par le système de la capitalisation, où chacun finance ce qu'il percevra. Elles sont plus avantageuses parce qu'elles échappent à la catastrophique gestion publique des finances. Ce sont donc elles que la ministre veut décourager, surtout celles qui sont perçues par ceux qui ont le plus de revenus.

La ministre oublie que les cotisations payées dans le régime des salariés ne sont pas plafonnées, et sont perçues en fonction des revenus. En clair, les cadres de sociétés, qui paient le plus pour leur pension, devraient subir les mesures dites « d'économie » proposées par la ministre. Ceux qui percevront moins sont ceux qui ont payé le plus. Logique d'Etat ...

Typhanie AFSCHRIFT



## Coups de griffe de l'ours

### Vivre comme nos grands-parents, vraiment ?

Les communes ont deux sources essentielles de recettes fiscales : les additionnels au précompte immobilier, frappant les propriétaires, d'une part et les additionnels à l'impôt des personnes physiques, frappant les habitants, d'autre part.

Un certain nombre de communes, surtout bruxelloises, ont procédé à un petit jeu, lucratif sur le plan électoral et financier. Elles ont réduit les additionnels à l'impôt des personnes physiques, tandis qu'en même temps elles augmentaient (souvent dans une proportion plus importante), les additionnels au précompte immobilier.

Celui-ci augmente ainsi pour deux raisons. D'abord parce qu'il se base sur le revenu cadastral, qui est indexé, ce qui a son importance en cette période de forte inflation. Et ensuite parce qu'on augmente son taux, au profit de la commune. C'est donc une double augmentation, portant à la fois sur la base et le taux.

Si la commune réduit par ailleurs les additionnels à l'impôt des personnes physiques, c'est par pur calcul électoral. En agissant de cette manière, elle donne un avantage à tous les habitants, tandis que le surcoût fiscal est pour une part à charge des propriétaires, qui n'habitent pas tous la commune. Or les habitants sont le plus souvent électeurs, tandis que les propriétaires habitant ailleurs ne le sont pas.

Et comme, souvent, la réduction sur l'impôt des personnes physiques est inférieure à la majoration du précompte immobilier, et qu'on ne le dit pas, c'est un double avantage financier et électoral pour les dirigeants au pouvoir.

Et puis, il y a 4 communes bruxelloises qui ont purement et simplement majoré les additionnels au précompte, tout en ne réduisant pas les additionnels à l'IPP. Elles ont donc clairement majoré les impôts et réduit le pouvoir d'achat de leurs habitants.

Ces communes bruxelloises sont Anderlecht, Saint-Gilles, Molenbeek, Ixelles, et surtout Forest, qui augmente d'un coup son précompte immobilier de ... 27,88 % sans compensation à l'IPP. Toutes ces communes comprennent Ecolo et le PS, deux partis grands défenseurs du pouvoir d'achat, dans leur majorité.

## Table des matières

La loi relative à la protection des lanceurs d'alerte vient d'être publiée au Moniteur belge	1
Accès au registre UBO temporairement suspendu	2
« Non bis in idem » en matière fiscale ou ce qu'il en reste...	3
Le traitement fiscal des voitures de société depuis le 1er janvier 2023	5
Nouvelles obligations déclaratives pour les opérateurs de plateformes numériques et coopération administrative	6
DAC 6 : l'avocat n'est pas obligé de dénoncer un dispositif fiscal transfrontalier	8
Cour constitutionnelle du 2 février 2023 – les conseillers fiscaux réglementés et non réglementés soumis aux mêmes exceptions en matière de prévention du blanchiment de capitaux	10
Accueil des réfugiés ukrainiens par des Belges : quels sont les impacts fiscaux ?	13
Disposition anti abus : l'administration doit démontrer la contrariété aux objectifs du législateur	15
Application de la doctrine Salduz en matière fiscale	17
La Belgique encourage le développement des jeux vidéo par l'extension du régime Tax Shelter	18
La baisse des valeurs de vos crypto-monnaies, une opportunité pour déduire les pertes d'une prochaine plus-value et transmettre votre portefeuille à moindre coût	20



Mélanie BARON

## La loi relative à la protection des lanceurs d'alerte vient d'être publiée au Moniteur belge

La loi du 28 novembre 2022 concerne la protection des personnes qui signalent des violations au droit de l'Union ou au droit national constatées au sein d'une entité juridique du secteur privé.

La présente loi a été publiée au Moniteur belge ce 15 décembre 2022 et entrera en vigueur le 16 février 2023.

Cette loi transpose la directive européenne 2019/1937 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union et sur fonde sur l'idée que les travailleurs sont généralement les mieux placés pour détecter des violations des règles de droit au sein de leur entreprise.

Le lanceur d'alerte est une personne qui dispose d'informations révélant des infractions ou des fraudes commises dans un contexte professionnel.

Jusqu'à présent, les lanceurs d'alerte ne bénéficiaient d'aucune protection, de sorte que le risque de représailles les empêchait bien souvent de dénoncer une violation.

Désormais, la nouvelle loi offre un cadre légal permettant à chacun d'actionner un signal d'alarme selon trois moyens possibles tout en bénéficiant en contrepartie d'un niveau élevé de protection pour les lanceurs d'alertes dans dix domaines différents.

En effet, dans le secteur privé belge, les signalements pourront concerner les violations des règles régissant : les marchés publics, le droit de la concurrence et des aides d'état, les services financiers, les règles de l'impôt sur les sociétés, la protection de l'environnement, la sécurité des aliments, des produits et des transports, la santé publique, le nucléaire, la protection des consommateurs, le droit à la vie privée et la protection des données à caractère personnel, la sécurité des réseaux et des systèmes d'information, la fraude sociale et la fraude fiscale.

Les alertes pourront être effectuées de trois manières différentes, au choix du lanceur d'alerte lui-même :

- soit via la procédure de signalement interne mise en place au niveau de l'entreprise : il s'agit d'avertir les responsables de cette entreprise qu'une infraction est commise au sein de celle-ci ;
- soit si le lanceur d'alerte craint de ne pas être entendu, via une procédure de signalement externe auprès des autorités compétentes : cette procédure permet au lanceur d'alerte de toutes les entreprises quelle que soit leur taille d'adresser son signalement aux autorités compétentes dans le domaine où l'infraction est commise ;
- soit par le biais d'une divulgation publique : il s'agit pour le lanceur d'alerte de révéler publiquement l'infraction.

La loi impose des conditions strictes à cette troisième forme de signalement.

En effet, conformément à l'article 19, §1er de la loi relative aux lanceurs d'alerte, une personne qui fait une divulgation publique ne bénéficie de la protection que dans le cas où le lanceur d'alerte a effectué un signalement externe, auquel aucune suite n'a été donnée ou s'il a des motifs de croire que la violation peut représenter un danger imminent ou manifeste pour l'intérêt public, ou qu'il y a peu de chances qu'il soit véritablement remédié à la violation, en raison des circonstances particulières de l'affaire.

En tout état de cause, la protection du lanceur d'alerte consiste de manière générale en une interdiction de représailles à son encontre.

En ce qui concerne le volet institutionnel et les sanctions, les auteurs de représailles seront sanctionnés sur la base de nouvelles sanctions pénales.

Enfin, la loi prévoit que les entités juridiques qui emploient 50 travailleurs au moins doivent mettre en place un canal de signalement interne et ce pour le 17 décembre 2023 au plus tard.

Les grosses entités qui emploient au moins 250 travailleurs, doivent pour leur part instaurer ce canal pour le 15 février 2023 au plus tard.

Mélanie BARON

*Désormais, la nouvelle loi offre un cadre légal permettant à chacun d'actionner un signal d'alarme selon trois moyens possibles tout en bénéficiant en contrepartie d'un niveau élevé de protection pour les lanceurs d'alertes dans dix domaines différents.*



Angélique PUGLISI

## Accès au registre UBO temporairement suspendu

1. Le registre UBO belge est régi par la loi anti-blanchiment du 18 septembre 2017 et par l'arrêté royal du 30 juillet 2018, qui fixe les modalités de fonctionnement de ce registre.

Jusqu'à très récemment, tout citoyen pouvait accéder gratuitement aux données des entreprises via ce registre. A cette fin, une identification préalable était requise via une carte d'identité électronique.

Cet accès par le grand public ne concernait que les entreprises.

Pour pouvoir consulter les informations du registre UBO relatives aux ASBL, fondations, trusts, fiducies ou constructions juridiques, un intérêt légitime doit être démontré.

2. Une décision récente de la Cour de justice de l'Union européenne du 22 novembre 2022, (C 37/20 et C/601/20) est venue limiter cet accès au registre UBO pour les entreprises.

Cet arrêt a en effet invalidé la disposition de la cinquième directive anti-blanchiment prévoyant un accès public au registre des bénéficiaires effectifs par les Etats membres.

Cet arrêt a été rendu sur renvoi préjudiciel du tribunal d'arrondissement du Luxembourg dans un litige opposant des sociétés luxembourgeoises à l'Etat luxembourgeois.

Les sociétés luxembourgeoises

estimaient que l'accès illimité du grand public aux informations contenues dans le registre UBO luxembourgeois violait le droit à la protection de la vie privée et familiale ainsi que le droit à la protection des données à caractère personnel tel que consacré par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Dans son arrêt du 22 novembre 2022, la Cour de justice considère d'abord que l'ingérence portée aux droits fondamentaux au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel, peut être justifiée par l'objectif d'intérêt général de prévention du blanchiment de capitaux et

*En Belgique, l'accès pour les membres du grand public aux informations sur les bénéficiaires effectifs a étalement été temporairement suspendu. Seules les autorités compétentes et les entités assujetties peuvent actuellement y accéder.*

du financement du terrorisme, poursuivi par le législateur européen.

Par contre, la Cour estime que cette ingérence n'est ni proportionnée, ni limitée à ce qui est nécessaire à l'accomplissement de cet objectif car :

- les données pour lesquelles l'accès du public est permis ne sont pas suffisamment définies ;

- le régime mis en place par la directive porte une atteinte plus grave à la vie privée sans que des bénéfices éventuels ne soient justifiés. De plus, les dérogations facultatives à l'accès du grand public à ces informations ne sont pas suffisantes pour garantir la protection de ces droits fondamentaux.

3. Cet arrêt de la Cour de justice a bien entendu également un impact sur tous les Etats membres. Au Grand-Duché du Luxembourg, le ministre de la justice a annoncé dans un communiqué que l'accès du public au registre des bénéficiaires effectifs avait été suspendu provisoirement afin de permettre au gouvernement luxembourgeois de discuter avec les services de la Commission européenne des conséquences de l'arrêt et des solutions envisageables au niveau européen.

En Belgique, l'accès pour les membres du grand public aux informations sur les bénéficiaires effectifs a étalement été temporairement suspendu. Seules les autorités compétentes et les entités assujetties peuvent actuellement y accéder.

Angélique PUGLISI



Walid JAAFARI

## « Non bis in idem » en matière fiscale ou ce qu'il en reste...

Le principe « non bis in idem » a été consacré par la jurisprudence européenne et belge ainsi que dans différents textes tant européens qu'internationaux. Il s'agit d'un principe qui a donné lieu à des interprétations diverses mais qui peut être résumé, en substance, comme l'interdiction qu'une personne soit poursuivie ou sanctionnée de manière répressive une seconde fois pour les mêmes faits.

Or, un contribuable peut se voir

infliger une amende fiscale et un accroissement d'impôt qui ont un caractère répressif prédominant et constituent donc des sanctions de nature pénale qui, de surcroît, répriment des faits identiques, dès lors qu'ils peuvent sanctionner un défaut de déclaration.

Sous l'empire de l'ancienne jurisprudence européenne et belge, la pureté du principe ne laissait pas de place au doute : le principe « non bis in idem » était violé en cas de cumul de ces deux sanctions pour les mêmes faits.

Néanmoins, en 2016, la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : CourEDH) a remis en cause sa jurisprudence en matière fiscale. Elle permet, depuis lors, le

cumul des sanctions si ces deux procédures sont liées par « un lien matériel et temporel suffisant ». Elle fournit à cet égard différents critères afin d'analyser l'existence de ce lien, à savoir :

- les différentes procédures poursuivent des buts complémentaires et concernent des aspects différents de l'infraction ;
- le cumul des procédures doit être prévisible en droit interne ;
- les procédures sont conduites de manière à éviter la répétition dans la collecte des éléments de preuve et les entités compétentes collaborent pour que l'établissement des faits



dans le cadre d'une procédure soient repris dans l'autre ;

- la sanction appliquée dans la procédure terminée en premier lieu est prise en compte dans l'autre procédure, afin que toutes les sanctions soient proportionnées aux faits.

Ce 17 novembre 2022, la Cour constitutionnelle (ci-après, « la Cour ») s'est prononcée à l'occasion d'une question préjudicielle sur la compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination, lus en combinaison avec le principe « non bis in idem », de l'application cumulative par le fisc d'une amende et d'un accroissement d'impôt pour sanctionner un défaut de déclaration du contribuable.

Dans son examen, la Cour a vérifié si les critères dégagés par la CourEDH sont remplis par les dispositions législatives qui consacrent ces deux procédures.

En ce qui concerne le premier tiret, la Cour a relevé que ces deux procédures poursuivent des buts complémentaires : alors que l'accroissement d'impôt entend préserver les droits du Trésor, en ce qu'il est calculé sur la base des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés, l'amende, quant à elle, vise en premier lieu à faire acquiescer au contribuable davantage de sens civique. Partant, elle a considéré que ces procédures concernent des aspects différents de l'infraction.

Sur le caractère prévisible, la Cour a jugé que ce cumul découle de l'existence de ces procédures dans une seule et même législation. Dans le même sens, elle a dit que le risque de répétition est limité car ces procédures sont conduites par la même autorité. Du reste, elle a renvoyé au juge du fond pour apprécier in concreto le respect de ces critères.

Sur la proportionnalité, elle a dit que les échelles d'amendes et d'accroissements existantes permettent de tenir compte de la gravité des sanctions. Elle ne s'est toutefois pas prononcée sur la proportionnalité de l'arrêté royal qui fixe ces échelles en raison de son incompétence quant à ce et a donc renvoyé au juge du fond pour en apprécier.

Elle a également laissé au juge du fond le soin d'apprécier si dans les circonstances de l'espèce, d'une part, le cumul des sanctions fait peser une charge disproportionnée sur le contribuable, et d'autre part, il existe un lien temporel étroit entre les procédures.

Enfin, la Cour a conclu que le cumul de ces procédures ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination, lus en combinaison avec le principe « non bis in idem ».

Il ne peut qu'être constaté que l'appréciation par le juge du fond sur la base des circonstances de l'espèce est, désormais, décisive en cas de procédures parallèles.

En raison du manque de clarté des critères développés par la CourEDH, la circonspection du juge du fond apparaît comme le dernier garde-fou pour ne pas vider ce principe fondamental de sa substance.

Nous regrettons que la CourEDH ait substitué à la rigueur du principe une notion empreinte de subjectivité et balisée par des critères imprécis dans leur mise en œuvre. Sans surprise, la volte-face de la CourEDH a été décriée par la doctrine, notamment en raison du manque de définition des termes utilisés et de l'absence de ligne de conduite dans l'interprétation et l'application des termes.

En conclusion, bien que la jurisprudence européenne donne certaines pistes sur l'application de ses critères, nous pensons que celles-ci ne permettent pas de remédier à l'insécurité juridique pesant sur le contribuable et du risque de dérives qui en découle dans la mise en œuvre concrète du principe « non bis in idem », ou de ce qu'il en reste...

Walid JAAFARI

*En conclusion, bien que la jurisprudence européenne donne certaines pistes sur l'application de ses critères, nous pensons que celles-ci ne permettent pas de remédier à l'insécurité juridique pesant sur le contribuable et du risque de dérives qui en découle dans la mise en œuvre concrète du principe « non bis in idem », ou de ce qu'il en reste...*



Mélanie BARON

## Le traitement fiscal des voitures de société depuis le 1er janvier 2023

Publiée au Moniteur belge le 3 décembre 2021, la loi du 25 novembre 2021 relative au verdissement fiscal et social de la mobilité vise à atteindre une neutralité carbone pour les voitures de société à partir de l'année 2026.

Les nouvelles règles sont en vigueur tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés et s'appliquent, pour certaines d'entre elles, depuis le 1 janvier 2023.

Outre les incitants fiscaux pour l'infrastructure de recharge et l'extension du budget mobilité, l'accord vise le traitement fiscal et

diesel est limitée à 50% et ce afin de contraindre les utilisateurs à recharger leur véhicule.

Mais le changement majeur n'interviendra que dans quelques mois, dès le 1er juillet 2023.

L'application des nouvelles règles suppose de distinguer trois périodes et de se baser sur la date de commande de la voiture.

La première période court jusqu'au 1er juillet 2023 et prévoit pour toutes les voitures non 100% électrique (ou non zéro-émission), l'application du régime actuel.

La partie déductible des frais de voiture est calculée selon la formule basée sur les émissions de CO2 et le type de carburant de la voiture :  $120\% - (0,5\% \times \text{coefficient de carburant} \times \text{grammes de CO}_2/\text{km})$ .

Les déductions minimales (50% ou

1er juillet 2023 au 31 décembre 2025. Pour cette période, il s'agit d'une déductibilité dégressive. En d'autres termes, la déduction fiscale de 100% maximum (50% sur les carburants fossiles) ne sera applicable que pour les années d'imposition 2024 et 2025. A partir de 2025, la déductibilité diminuera de 25% chaque année, pour atteindre 0% en 2028.

La troisième période commence à courir à partir de l'exercice d'imposition 2026, période pour laquelle un régime transitoire entrera en vigueur. Pour cette période, le taux de déductibilité minimale est mis à 0%.

Concernant les voitures 100% électriques (ou zéro-émission) qui n'émettent pas de CO2, celles-ci conservent leur déductibilité à 100% jusqu'en 2026.

Pour les voitures zéro-émission commandées à partir du 1er janvier 2027, leur déductibilité sera diminuée progressivement pour atteindre 67,5% en 2031.

On constate donc que pour une voiture diesel, essence, hybride rechargeable ou tout autre véhicule non-ZE commandées après le 1er juillet 2023, le régime fiscal deviendra progressivement moins favorable.

Mélanie BARON

*Publiée au Moniteur belge le 3 décembre 2021, la loi du 25 novembre 2021 relative au verdissement fiscal et social de la mobilité vise à atteindre une neutralité carbone pour les voitures de société à partir de l'année 2026.*

social des voitures de société.

En effet, pour les nouveaux véhicules hybrides rechargeables achetés depuis le 1er janvier de cette année, la déductibilité fiscale des frais d'essence ou de

40% pour les voitures émettant au moins 200g de CO2) et maximales (100%) continuent donc à s'appliquer jusqu'en 2025.

La deuxième période court du





Angélique PUGLISI

## Nouvelles obligations déclaratives pour les opérateurs de plateformes numériques et coopération administrative

1. Une loi du 21 décembre 2022, entrée en vigueur ce 1er janvier 2023, vient encore renforcer les munitions dont disposent déjà les autorités fiscales pour taxer les contribuables dans un combat qui devient de plus en plus inégalitaire.

Cette loi transpose en droit interne la directive UE 2021/514 du conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16 UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Deux modifications importantes sont apportées par la loi.

2. La première introduit pour les opérateurs de plateformes

numériques une obligation de collecte d'informations plus complète que la précédente, ainsi que des obligations de diligence raisonnable qui visent à assurer que les informations collectées soient non seulement correctes au moment de leur introduction mais le restent au fil du temps.

A la suite de cette collecte d'informations, les opérateurs de plateformes numériques doivent également communiquer ces informations à l'autorité compétente belge.

Cette loi vient donc renforcer les obligations qui pesaient déjà sur les opérateurs de plateformes de collaboration depuis le 9 janvier 2021 (article 321quater du code des impôts sur les revenus).

Le nouveau système introduit une obligation de déclaration unilatérale en ce sens que, lorsqu'un opérateur de plateforme est actif sur le territoire de plusieurs Etats membres, cet opérateur choisit un Etat membre dans lequel il remplit ses obligations.

Pour les opérateurs de plateformes établis en dehors de l'Union européenne, ceux-ci doivent s'enregistrer dans au moins un des Etats membres dans lequel ils sont actifs afin de remplir leurs obligations.

3. La seconde modification apportée par la loi concerne la possibilité, dans le cadre de la coopération administrative entre Etats membres, de réaliser un contrôle conjoint. Un contrôle conjoint permettra, par exemple, à des fonctionnaires d'un Etat étranger de participer à des mesures d'investigations réalisées sur le territoire belge. Les fonctionnaires étrangers seront alors assimilés à des fonctionnaires nationaux et pourront poser directement des questions au contribuable concerné.

Afin d'éviter que les fonctionnaires qui effectueront le contrôle en Belgique n'excèdent leur pouvoir, il est prévu dans la loi que ceux-ci devront respecter les limitations imposées par leur droit mais également les limitations





imposées par la Belgique.

La version antérieure de la législation prévoyait la possibilité d'échanger des informations au sujet des revenus d'emploi, des tantièmes, des produits d'assurance-vie, des pensions et des revenus de biens immobiliers. La nouvelle loi inclut les redevances à la liste des informations qui sont échangées.

Par ailleurs, afin d'améliorer l'efficacité des demandes de contrôle conjoint, le délai endéans lequel les informations doivent être communiquées a été fixé à un maximum de six mois.

Enfin, une définition de la notion de « pertinence vraisemblable », qui est le critère qui doit être utilisé par les autorités requises afin d'échanger l'information, est inséré dans la loi. Les informations demandées sont réputées être vraisemblablement pertinentes lorsqu'au moment de l'introduction de la demande, l'autorité requérante estime que, conformément à sa législation

nationale, il existe une possibilité raisonnable que les informations demandées soient pertinentes pour les affaires fiscales d'un ou plusieurs contribuables, identifiés nommément ou autrement, et justifiées aux fins de l'enquête.

Afin de démontrer cette pertinence vraisemblable des informations demandées, l'autorité compétente requérante devra fournir à l'autorité requise des informations concrètes telles que notamment la finalité fiscale des informations demandées.

Cette définition est censée constituer une protection pour les contribuables contre les

« recherches tous azimuts ».

Même si la procédure de contrôle conjoint semble mieux encadrée que dans le passé, le seul moyen qui s'offre aux contribuables faisant l'objet d'une taxation à la suite de mesures de coopération administrative, qui estimeraient avoir été lésés par le non-respect des formalités applicables, demeure la voie judiciaire qui, malheureusement, offre peu de garanties de sécurité juridique et une résolution qui est loin d'être immédiate vu l'encombrement des cours et tribunaux.

Angélique PUGLISI

*Même si la procédure de contrôle conjoint semble mieux encadrée que dans le passé, le seul moyen qui s'offre aux contribuables faisant l'objet d'une taxation à la suite de mesures de coopération administrative, qui estimeraient avoir été lésés par le non-respect des formalités applicables, demeure la voie judiciaire qui, malheureusement, offre peu de garanties de sécurité juridique et une résolution qui est loin d'être immédiate vu l'encombrement des cours et tribunaux.*



Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHARI



## DAC 6 : l'avocat n'est pas obligé de dénoncer un dispositif fiscal transfrontalier

La directive européenne « DAC 6 » oblige les intermédiaires (avocats, banques, ...) à déclarer certains dispositifs transfrontières qui présenteraient, au regard des critères qu'elle définit, un caractère potentiellement agressif en matière fiscale.

Les Etats membres disposent néanmoins de la possibilité de dispenser les avocats d'une telle obligation chaque fois que celle-ci serait incompatible avec le secret professionnel garanti dans le droit national. Dans ce cas, les avocats sont tenus de notifier à tout autre intermédiaire, ou à défaut au contribuable concerné, que l'obligation de déclaration auprès des autorités fiscales leur incombe.

Récemment, un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne est intervenu à la suite d'une question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle saisie d'une demande en suspension et d'un recours en annulation contre un décret flamand, transposant en droit interne cette directive.

La question soumise à la Cour de justice portait sur la compatibilité de l'obligation pour les avocats, soumis au secret professionnel, de transmettre des informations à d'autres intermédiaires (qui ne sont pas le client), au regard de la Charte des droits fondamentaux.

Comment l'avocat peut-il respecter son obligation de notification envers d'autres intermédiaires sans violer le secret professionnel ?

Dans cet arrêt récent du 8 décembre 2022, la Cour de justice rappelle d'abord que l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux reconnaît la confidentialité de toute correspondance entre individus. Il ressort également

de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui est l'équivalent de l'article 7 de la Charte, accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients. C'est précisément parce que les avocats sont investis d'une mission fondamentale dans une société démocratique,





c'est-à-dire la défense des justiciables, qu'ils bénéficient d'une protection renforcée du secret professionnel. Tout client doit avoir la possibilité de s'adresser à son avocat en toute liberté et s'attend à ce que leurs communications restent privées. Pour rappel, le secret professionnel de l'avocat couvre tant le contenu que l'existence même de la consultation juridique.

Dans ce contexte, la Cour a jugé que l'obligation de notification pour les avocats lorsqu'ils invoquent leur secret professionnel constitue une ingérence dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients dans la mesure où :

- ces intermédiaires prennent connaissance de l'identité de l'avocat et de sa position selon laquelle la planification en cause doit faire l'objet d'une déclaration ;
- ces intermédiaires notifiés sont tenus de divulguer à l'administration fiscale compétente l'identité et la consultation de l'avocat.

Cette ingérence peut-elle être justifiée ? Selon la Cour, au regard du principe de proportionnalité, il faut que cette ingérence ne dépasse pas les limites de ce qui est nécessaire et approprié pour répondre à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union, en l'espèce la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscale. Or, la Cour

constate que cette obligation de notification applicable à l'avocat soumis au secret professionnel n'est pas strictement nécessaire pour atteindre ces objectifs. En d'autres termes, il existe d'autres mesures moins contraignantes pour informer les autorités fiscales compétentes, et ce sans nuire au secret professionnel.

Ainsi, la directive DAC 6 prévoit que lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires, les Etats membres doivent prendre les mesures nécessaires pour exiger que l'obligation de divulguer des informations repose sur l'ensemble des intermédiaires participant à la même planification. Dès lors, aucun intermédiaire ne peut soutenir qu'il méconnaissait les obligations de déclaration, auxquelles il est individuellement soumis. En outre, l'obligation de déclaration qui repose sur les intermédiaires non soumis au secret professionnel et, en l'absence de tels intermédiaires, celle reposant sur le contribuable concerné garantissent que les autorités fiscales compétentes soient informées des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Rien n'empêche les autorités fiscales, après avoir reçu de telles informations, de demander des renseignements complémentaires au contribuable.

Au regard de ces considérations, la Cour conclut que l'obligation de notification imposée à l'avocat viole le droit au respect des communications entre l'avocat et le client, tel que consacré à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux.

Cet arrêt de la Cour de justice doit être salué car il constitue une très bonne nouvelle pour la protection du secret professionnel de l'avocat. Celui-ci ne devrait plus être tenu de communiquer des informations relatives à des dispositifs transfrontières à des personnes autres que son client.

Océane MAGOTTEAUX  
Mahan SHOOSHARI

*La Cour conclut que l'obligation de notification imposée à l'avocat viole le droit au respect des communications entre l'avocat et le client, tel que consacré à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux.*

*Cet arrêt de la Cour de justice doit être salué car il constitue une très bonne nouvelle pour la protection du secret professionnel de l'avocat. Celui-ci ne devrait plus être tenu de communiquer des informations relatives à des dispositifs transfrontières à des personnes autres que son client.*



Angélique PUGLISI

## Cour constitutionnelle du 2 février 2023 – les conseillers fiscaux réglementés et non réglementés soumis aux mêmes exceptions en matière de prévention du blanchiment de capitaux

1. Depuis la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, les conseillers fiscaux non réglementés sont des entités assujetties à la législation préventive du blanchiment de capitaux, au même titre que les conseillers fiscaux certifiés.

Les conseillers fiscaux non réglementés sont des personnes physiques ou personnes morales non inscrites dans le registre public visé à l'article 29, § 1er, de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, qui s'engagent à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles cette autre personne est liée une aide matérielle, une assistance ou des conseils en matière fiscale comme activité économique ou professionnelle principale.

Les conseillers fiscaux non-inscrites dans le registre public ne sont pas soumis aux mêmes réglementations que les conseillers fiscaux certifiés en

matière de diplôme, d'accès à la profession, de déontologie, de contrôle ou de formation.

Ils sont uniquement soumis à une supervision du SPF Economie.

2. En date du 7 octobre 2022, l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables a introduit devant la Cour constitutionnelle une demande de suspension de l'article 5 de la loi du 23 juin 2022 portant dispositions diverses urgentes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et portant dispositions relatives aux exceptions à l'obligation du secret des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables certifiés.

L'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables invoquait dans son recours divers moyens dont notamment la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par cette disposition en ce que celle-ci ne prévoit pas un régime d'exonération particulier pour les conseillers fiscaux non réglementés.

La législation préventive en matière de blanchiment prévoit, en effet, pour certaines professions (secteur non financier) tels que les avocats, huissiers, notaires, ou les personnes inscrites dans le registre public des conseillers fiscaux et des experts-comptables une série d'exonérations ou d'exceptions sous certaines conditions.

C'est ainsi que l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017 prévoit que

les assujettis du secteur financier sont dispensés de l'obligation de déclaration d'opérations suspectes à la Cellule de Traitement des Informations Financières lorsqu'ils procèdent à l'évaluation de la situation juridique de leurs clients ou à une défense ou représentation en justice.

Dans son recours, l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables souligne que la disposition attaquée a pour effet que les conseillers fiscaux non réglementés bénéficient eux aussi de l'exonération précitée alors que cette exonération vise pourtant à garantir le respect de l'obligation de secret professionnel.

Le grief émis par l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables est que la catégorie professionnelle des conseillers fiscaux non réglementés et celle des professionnels inscrits dans le registre public ne saurait être comparée.

L'article 485 du Code pénal qui garantit le secret professionnel, sanctionné pénalement de certaines professions est rendu applicable aux professionnels qui sont inscrits dans le registre public. Toutefois, le législateur n'a pas prévu de rendre cette disposition pénale applicable aux conseillers fiscaux non réglementés. Ces derniers ne sont donc pas soumis à l'obligation du secret. Il ressortait de la lecture de l'article 458 du Code pénal et de la jurisprudence pertinente de la Cour de cassation que les conseillers fiscaux non réglementés sont



simplement soumis à un devoir de discrétion sans être nullement tenus au secret professionnel. En conclusion, la catégorie des conseillers fiscaux non réglementés ne saurait être comparée aux catégories auxquelles s'applique le secret professionnel.

Selon l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables, le législateur ne précise nullement l'objectif poursuivi par la disposition attaquée, de sorte qu'il n'est pas question d'un objectif légitime.

En l'absence d'un objectif légitime, il ne peut donc pas être admis non plus que la mesure attaquée est pertinente.

Selon l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables, la mesure attaquée produirait également des effets manifestement déraisonnables

pour les conseillers fiscaux certifiés. Plus précisément, les conseillers fiscaux non réglementés bénéficient d'un avantage concurrentiel irrégulier au détriment des professionnels qui sont inscrits dans le registre public.

Ils sont exonérés de l'obligation de déclaration sans être tenus par le secret professionnel qui justifie une telle exonération et sans être tenus de respecter les obligations liées à l'exercice des professions réglementées au sens de la loi du 17 mars 2019.

Ils peuvent par ailleurs également nouer des relations d'affaires sans devoir satisfaire aux obligations prévues par la loi du 18 septembre 2017 et sans être soumis à la supervision d'une autorité indépendante telle que l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables.

3. La requête introduite par l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables a donné lieu à un arrêt de la Cour constitutionnelle du 3 février 2023.

Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle commence par rappeler que la disposition attaquée étend le champ d'application de la loi du 18 septembre 2017 en incluant les conseillers fiscaux non réglementés comme entité assujettie et habilite le Roi à déterminer pour cette entité les règles et conditions relatives à l'inscription auprès du SPF Economie.

Après avoir vérifié que l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables dispose bien de l'intérêt requis auquel est subordonnée une demande de suspension ou d'annulation, la Cour constitutionnelle examine



les conditions qui doivent être remplies pour que la suspension puisse être décidée.

La Cour rappelle que la partie requérante doit pouvoir justifier notamment du fait que l'exécution immédiate de la règle attaquée doit risquer de causer un préjudice grave difficilement réparable en cas d'annulation de ladite norme.

A cet égard, la Cour relève que l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables fait valoir que la disposition attaquée donne l'impression que les conseillers fiscaux non réglementés appartiennent à un groupe professionnel reconnu, ce qui leur procurerait un avantage concurrentiel, dès lors qu'une série d'obligations imposées par la loi du 17 mars 2019 ne leur incombe pas.

De la sorte, la disposition attaquée porterait également atteinte à la réputation des personnes inscrites dans le registre public.

D'après la Cour constitutionnelle, ce motif ne peut justifier l'existence d'un risque de préjudice grave difficilement réparable. En effet, l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables est un organisme professionnel de droit public qui a notamment pour mission de protéger les droits et intérêts professionnels communs des personnes inscrites dans le registre des professionnels concernés.

Lorsqu'il s'agit d'apprécier la gravité et le caractère

difficilement réparable d'un préjudice, un organisme professionnel qui défend l'intérêt collectif d'un groupe professionnel, ne peut être confondu avec les membres de ce groupe professionnel affectés dans leur situation personnelle et auxquels cet intérêt se rapporte.

Pour la Cour, le préjudice allégué par l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables est un préjudice purement moral qui découle de l'adoption d'une disposition législative susceptible d'affecter les intérêts individuels de ses membres. Ce préjudice moral n'est pas difficilement réparable puisqu'il disparaîtrait dans le cas d'annulation de la disposition attaquée.

Il découle de ce qui précède, d'après la Cour, que l'Institut des Conseillers Fiscaux et des Experts-Comptables ne démontre pas que l'application immédiate de la disposition attaquée risque de lui causer un préjudice grave et difficilement réparable.

La Cour en conclut que la demande de suspension ne peut être accueillie.

4. En conclusion de cet arrêt, les conseillers fiscaux non certifiés et donc non inscrits au registre public visé par la loi du 17 mars 2019 peuvent continuer à bénéficier des exceptions prévues par la loi préventive en matière de blanchiment de capitaux, comme les conseillers fiscaux certifiés. Ils peuvent donc bénéficier de l'exception à l'obligation de déclaration des opérations suspectes à la Cellule de Traitement des Informations Financières lorsqu'ils évaluent la situation juridique de leurs clients.

Angélique PUGLISI

*En conclusion de cet arrêt, les conseillers fiscaux non certifiés et donc non-inscrits au registre public visé par la loi du 17 mars 2019 peuvent continuer à bénéficier des exceptions prévues par la loi préventive en matière de blanchiment de capitaux, comme les conseillers fiscaux certifiés. Ils peuvent donc bénéficier de l'exception à l'obligation de déclaration des opérations suspectes à la Cellule de Traitement des Informations Financières lorsqu'ils évaluent la situation juridique de leurs clients.*



## Accueil des réfugiés ukrainiens par des Belges : quels sont les impacts fiscaux ?

Depuis le début de la guerre, les Belges font preuve d'une grande solidarité ; nombreux sont ceux qui accueillent des réfugiés ukrainiens dans leur habitation propre. Par un avis de mars 2022, mis à jour le 7 février 2023, l'administration fiscale répond à plusieurs questions relatives à l'impact fiscal éventuel sur nos compatriotes qui hébergent de manière désintéressée des réfugiés chez eux.

1. L'habitation est-elle toujours considérée comme une habitation

propre suite à l'accueil de réfugiés ukrainiens ?

Pour rappel, les revenus immobiliers de l'habitation que le contribuable possède et occupe avec sa famille sont toujours exonérés à l'impôt des personnes physiques. En effet, le contribuable belge n'est pas tenu de déclarer le revenu cadastral relatif à son habitation propre dans sa déclaration fiscale.

Toutefois, l'administration fiscale considère que le logement n'est plus totalement « propre » dès qu'un tiers ou, de manière plus générale, dès qu'une personne qui ne fait pas partie de la famille séjourne dans l'habitation propre. Dans ce cas, il convient de distinguer la surface de l'habitation qui est utilisée par le

contribuable et sa famille et celle qui est mise à disposition du tiers. L'hébergeur sera ainsi imposé, selon les règles normales, sur le revenu cadastral pour la partie du logement occupé par le tiers. Sous réserve de souscrire à l'emprunt avant 2024, l'hébergeur continue tout de même à bénéficier d'une réduction d'impôt fédéral pour la partie de l'habitation qui est considérée comme « non propre ».

Récemment, l'administration fiscale a accordé une tolérance pour la crise en Ukraine en introduisant un régime particulier pour les Belges qui hébergent gratuitement des réfugiés ukrainiens. En effet, bien que le logement soit partagé avec des tiers, le fisc considère que l'habitation propre reste totalement exonérée. Bien entendu, cette tolérance n'est



Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHARI



accordée que si le paiement d'un loyer n'est pas réclamé.

2. Les personnes réfugiées accueilliessseront-elles considérées comme des personnes à charge ?

Les réfugiés ukrainiens ne sont pas considérés comme des personnes à charge. En effet, l'accueil des réfugiés présente un caractère exceptionnel et temporaire, contrairement aux enfants, ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré qui peuvent être considérés comme des personnes à votre charge.

Cela signifie également que le bénéficiaire de la majoration de la quotité exemptée d'impôt en tant que personne isolée avec des enfants à charges n'est pas perdu lorsque le contribuable accueille des réfugiés ukrainiens. Dans ce cas, le fisc considère que l'hébergeur n'a pas l'intention de former une famille.

3. L'hébergeur sera-t-il imposé sur l'indemnité reçue en tant que famille d'accueil pour couvrir les coûts supplémentaires de l'accueil ?

L'hébergeur ne sera pas imposé sur l'indemnité perçue pour couvrir le surcoût de frais résultant de l'accueil des réfugiés (par exemple, la consommation supplémentaire d'eau, d'électricité, de chauffage...) à condition que celle-ci soit raisonnable. Néanmoins, cette indemnité ne peut représenter ni un loyer caché, ni une indemnité de services rendus.

À cet égard, le Ministre des Finances considère qu'une indemnité est raisonnable, et partant non imposable, si vous percevez :

- 20% du revenu d'intégration d'une personne isolée si vous hébergez une personne isolée ;

- 20% du revenu d'intégration d'une personne avec charge de

famille avec un maximum de 400 euros par famille si vous hébergez une personne avec famille à charge ;

- 20% du revenu d'intégration d'une personne cohabitante si vous hébergez une personne cohabitante.

Les principes susmentionnés s'appliquent également pour les demandeurs de protection internationale qui sont encouragés par Fedasil à loger temporairement dans des familles d'accueil suite à l'engorgement du réseau d'accueil.

Océane MAGOTTEAUX  
Mahan SHOOSHARI

*Depuis le début de la guerre, les Belges font preuve d'une grande solidarité ; nombreux sont ceux qui accueillent des réfugiés ukrainiens dans leur habitation propre. Par un avis de mars 2022, mis à jour le 7 février 2023, l'administration fiscale répond à plusieurs questions relatives à l'impact fiscal éventuel sur nos compatriotes qui hébergent de manière désintéressée des réfugiés chez eux.*



Pascale HAUTFENNE

## **Disposition anti abus : l'administration doit démontrer la contrariété aux objectifs du législateur**

La Cour d'appel de Gand vient de confirmer l'inapplicabilité de la disposition anti abus fiscal à une réduction de capital réalisée en conformité avec le Code des sociétés.

On se souviendra que l'administration fiscale tente depuis plusieurs années de qualifier d'abusives les réductions de capital afin de lui permettre de taxer les opérations comme des distributions de dividendes.

La Cour d'appel de Gand vient de confirmer sa précédente jurisprudence en la matière, favorable au contribuable, en se fondant, d'une part, sur l'arrêt de la Cour constitutionnelle déclarant l'article 344 constitutionnel, moyennant toutefois de strictes conditions d'application, et d'autre part, et c'est ici que réside la nouveauté, sur un arrêt de la Cour de cassation du 21 novembre 2021 décidant que l'article 18 du CIR ne permet pas de taxer les réductions de capital réalisées conformément au Code des sociétés.

La Cour de Gand rappelle que l'article 344, § 1er exige que l'opération contestée ait pour effet d'échapper à l'impôt, soit en bénéficiant d'un avantage fiscal, soit en sortant du champ d'application d'une disposition fiscale et que l'effet de l'opération ainsi décrite doit être contraire aux objectifs poursuivis par la disposition fiscale en question, et non seulement être étranger à de tels objectifs.

Le conflit de l'opération avec les objectifs de la disposition fiscale en question ne peut être prouvé par

l'administration que si ces objectifs ressortent suffisamment clairement de la loi et, le cas échéant, des travaux parlementaires de la disposition fiscale applicable.

L'administration contestait en l'espèce la réduction de capital décidée par une assemblée générale extraordinaire de la société en janvier 2016. L'administration faisait valoir que cet acte juridique unique, qui a été prélevé sur les bénéfices de l'exercice (c'est-à-dire les dividendes perçus), avait été choisi afin d'éviter l'imposition d'une distribution ordinaire de dividendes (article 18, al. 1er, 1° CIR 92) et qu'il n'aurait pas été dans l'intention du législateur d'accorder une exonération du précompte mobilier en vertu de l'article 18, al.1er, 2° CIR 92 pour une telle réduction de capital.

L'article 18 CIR92 dispose en effet:

« Les dividendes comprennent :

1° tous les avantages accordés par une société aux actions et parts sociales quelle que soit leur dénomination, à quelque titre et de quelque manière qu'elles soient obtenues ;

2° les remboursements totaux ou partiels du capital social, à l'exception des remboursements du capital libéré obtenus en exécution d'une décision régulière de réduire le capital social, conformément aux dispositions du

Code des sociétés ; [...]

La Cour de Gand note que l'opération litigieuse a pour effet que le remboursement est exonéré de la retenue à la source alors qu'une distribution de dividendes est soumise à la retenue à la source.

La transaction litigieuse a donc permis à la société de se placer hors du champ d'application de l'article 18, premier alinéa, 1° CIR92 et de bénéficier d'un avantage fiscal en se plaçant dans le champ d'application de l'article 18, premier alinéa, 2° CIR92.

La question fondamentale qui se pose toutefois ensuite est de savoir si l'opération litigieuse est en contradiction avec les objectifs d'une disposition fiscale clairement identifiée.

Pour l'administration, l'intention du législateur dans l'article 18, premier alinéa, 1° CIR92 était de taxer toutes les attributions faites par une société à ses actionnaires et l'objectif de l'article 18, premier alinéa, 2° CIR92 était d'exonérer uniquement les remboursements de capital libéré effectués conformément au Code des sociétés.

Selon l'administration, le principe est donc que les produits sont imposables et que les remboursements ne le sont pas. Le législateur aurait selon elle voulu réserver l'exonération

*Cet arrêt doit assurément être approuvé, en tant qu'il applique rigoureusement la mesure anti abus telle que validée par la Cour constitutionnelle, mais aussi en ce qu'elle souligne expressément que rien n'empêche un contribuable de choisir librement la voie la moins taxée.*

*Comme le disait Talleyrand, « si cela va sans le dire, cela ira encore mieux en le disant ».*



des réductions de capital aux seules réductions de capital qui n'ont pas été imputées sur (ou remplacées dans les fonds propres par) des bénéfices (c'est-à-dire aux seuls remboursements de capital libéré qui n'ont pas pour origine économique des bénéfices réalisés par la société).

Toutefois, cette prétendue intention du législateur n'est pas démontrée. Ces objectifs invoqués par l'administration ne figurent ni dans la loi, ni dans les travaux parlementaires de la disposition législative telle qu'elle était applicable.

Au contraire, l'article 18, premier alinéa, 2° CIR 92 prévoit une exception claire au principe inclus dans l'article 18, premier alinéa, 1° CIR 92.

L'administration ajoute donc une condition à l'article 18, premier alinéa, 2° CIR 92 en n'acceptant en franchise

d'impôt que les remboursements qui n'ont pas été imputés sur les bénéfices (réservés) de l'exercice et qui ne proviennent pas économiquement de bénéfices réalisés.

La Cour souligne que rien n'indique qu'une telle analyse économique doit être effectuée préalablement à l'application de l'article 18, premier alinéa, 2° CIR 92 afin de vérifier s'il y a lieu ou non (compte tenu de l'importance de l'activité de la société) de réduire le capital effectivement libéré ou le capital social.

L'administration ne prouvant pas que l'opération en cause est contraire aux objectifs de l'article 18 CIR92, elle échoue dans sa charge de la preuve pour l'application de l'article 344, § 1er, CIR92. La Cour donne donc raison au contribuable.

Cet arrêt doit assurément être

approuvé, en tant qu'il applique rigoureusement la mesure anti-abus telle que validée par la Cour constitutionnelle, mais aussi en ce qu'elle souligne expressément que rien n'empêche un contribuable de choisir librement la voie la moins taxée.

Comme le disait Talleyrand, « si cela va sans le dire, cela ira encore mieux en le disant ».

Pascale HAUTFENNE



**IDEFISC**



Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHTARI

## Application de la doctrine Salduz en matière fiscale

Le tribunal de première instance de Liège a récemment rendu un jugement qui applique pour la première fois la doctrine Salduz en matière fiscale.

Cette doctrine précise que le droit fondamental à un procès équitable consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après, «CEDH») comporte deux principes fondamentaux :

- le droit conféré à tout suspect de bénéficier de l'assistance d'un avocat lors de son interrogatoire, et;
- l'exclusion des preuves provenant de déclarations prononcées en l'absence de l'assistance d'un avocat, et partant l'absence de condamnation pénale.

Ainsi, toute personne interrogée ou entendue par la police dans le cadre d'une poursuite pénale bénéficie d'une série de droits. En principe, l'article 6 de la CEDH ne s'applique pas aux procédures fiscales ordinaires. Cependant, les jurisprudences européennes et belges ont jugé qu'un accroissement d'impôts ainsi qu'une amende administrative en matière fiscale peuvent constituer une sanction pénale au sens de l'article 6 de la CEDH.

Dans le cas d'espèce soumis au tribunal, l'accusé, interrogé par les forces de police sans l'assistance d'un avocat, était soupçonné qu'une partie de ses revenus était issue de l'exploitation illégale de la prostitution. Pour se défendre, le contribuable a fourni une série de calculs permettant de justifier que

tel n'était pas le cas. L'administration fiscale s'est alors basée sur ces déclarations incriminantes pour procéder à la taxation des revenus (non déclarés) à titre de revenus professionnels. Le contribuable s'est également vu infliger des accroissements d'impôts de 50 %.

Le tribunal applique partiellement la jurisprudence Salduz, en ce qu'elle admet uniquement la règle d'exclusion des preuves. Étant donné le caractère pénal des accroissements d'impôt, la recevabilité de ces déclarations incriminantes est rejetée dans la mesure où les conditions d'un procès équitable ne sont pas remplies. En outre, bien que l'imposition stricto sensu n'ait pas un caractère pénal, les preuves provenant des déclarations de l'accusé sont rejetées, car la juridiction liégeoise considère qu'elles sont non fiables. En effet, le contribuable avait tout intérêt à gonfler ses revenus de manière à prouver que les moyens dont il dispose ne sont pas issus de la prostitution. Il est intéressant de noter que le tribunal applique à juste titre la doctrine Salduz bien que l'interrogation ait eu lieu à une époque où cette doctrine n'existait pas encore.

La loi belge Salduz du 21 novembre 2016 prévoit que le droit d'être assisté d'un avocat est accordé à toute personne ayant été privée de liberté ou à des personnes interrogées accusées d'une infraction dont une peine privative de liberté peut

être prononcée. Autrement dit, ce droit à l'assistance d'un avocat est applicable à condition qu'il existe un risque de privation de liberté. Bien que la question ne se posait pas en l'espèce puisque l'accusé a été interrogé dans le cadre d'une enquête judiciaire, le tribunal rappelle que le droit à l'assistance d'un avocat n'est pas applicable en matière fiscale puisque les pouvoirs de l'administration se limitent à des actes d'enquête. Aucune mesure de contrainte ou de privation de liberté à l'égard du contribuable ne peut être prise par les agents du fisc.

Force est de constater que la loi belge est contraire au droit européen, puisqu'elle rattache le droit à l'assistance d'un avocat à la privation de liberté. Or, selon la jurisprudence de la CEDH et la directive européenne Salduz, ce droit est prévu à toute personne mise en cause dans une procédure de nature pénale, sans qu'il soit nécessaire qu'elle soit privée de liberté. Par conséquent, le droit à l'assistance d'un avocat devrait être applicable en matière fiscale dès lors que le contribuable risque de se voir imposer un accroissement d'impôt ou une amende administrative. En ce sens, la Belgique devrait se conformer aux principes de la CEDH en la matière, afin de garantir les droits à un procès équitable dont bénéficie tout contribuable belge.

Océane MAGOTTEAUX  
Mahan SHOOSHTARI

*Force est de constater que la loi belge est contraire au droit européen, puisqu'elle rattache le droit à l'assistance d'un avocat à la privation de liberté.*

*En ce sens, la Belgique devrait se conformer aux principes de la CEDH en la matière, afin de garantir les droits à un procès équitable dont bénéficie tout contribuable belge.*



Muriel IGALSON — Laure VANDE PUTTE

## La Belgique encourage le développement des jeux vidéo par l'extension du régime Tax Shelter

La loi du 5 juillet 2022 (M.B. 01.08.2022) a modifié l'article 194ter/3 du Code des impôts sur les revenus de 1992 (ci-après « CIR 92 ») prévoyant le régime du Tax Shelter. L'objectif est d'ouvrir le régime au financement de la création de nouveaux jeux vidéo.

### Entrée en vigueur du texte

L'entrée en vigueur de ce texte dépendait i) de l'approbation de la Commission européenne, ii) de l'adoption d'un « test culturel » mis en place par chaque Communauté avant le 1er janvier 2023 et iii) de la publication au Moniteur belge d'un avis signalant que toutes les conditions légales sont rencontrées.

En réalité, le « test culturel » dont l'entrée en vigueur dépend existait déjà en Communauté flamande et en Région wallonne. A cet égard, les travaux préparatoires renvoient aux tests culturels utilisés par le Vlaams Audiovisueel Fonds (VAF – pour la Communauté flamande) et par Wallimage Entreprise (pour la Région wallonne), tests appliqués dans le cadre des fonds régionaux de soutien au secteur.

Les travaux préparatoires précisaient que « le test qui concerne la Région wallonne serait également appliqué dans la Communauté germanophone » (Doc. parl. 55K2722/001, sess.

2021-2022, p. 122).

Il ne manquait dès lors plus que l'approbation de la Commission européenne quant à la compatibilité de ce régime avec le droit européen notamment eu égard aux « tests culturels » susmentionnés, ce qui a été confirmé le 25 juillet 2022.

L'avis au Moniteur belge a été publié le 22 décembre 2022 et précise que le régime est applicable à compter du 1er janvier 2023. La durée de l'aide s'étend jusqu'au 31 décembre 2027.

### Historique

Ce n'est pas la première fois que le législateur tente de financer d'une façon ou d'une autre le secteur du gaming. En 2019, la Commission européenne avait été interrogée quant à la compatibilité d'un projet de loi avec le droit européen, pour lequel la Commission avait estimé que le régime violait les principes applicables en matière d'aides d'Etat, en raison de sa limitation géographique. En effet, seules les dépenses effectuées sur le territoire belge étaient éligibles au régime proposé.

Le nouveau texte de l'article 194ter/3 CIR 92 étend l'éligibilité des dépenses à celles effectuées sur le territoire de l'Espace économique européen, de sorte que la Commission estime qu'il est

tout à fait compatible avec le droit européen.

La Fédération Wallonie-Bruxelles avait déjà accordé en 2022 des aides dites « culturelles » à sept projets de jeux vidéo sélectionnés par un jury composé de spécialistes du secteur. Les aides attribuées allaient de 60.000 € à 75.000 € afin de financer la phase initiale de prototypage des projets de jeux.

Belle initiative de la Fédération Wallonie-Bruxelles, mais le législateur fédéral a souhaité instaurer un régime général, de sorte que les aides qui seront accordées via le nouveau régime du Tax Shelter sont estimées à 36 millions d'euros (soit 6 millions d'euros par an).

### Le fonctionnement et les conditions du nouveau régime

Le Tax Shelter est une mesure fiscale qui incite à financer la création et/ou la production d'une œuvre audiovisuelle, scénique ou d'un jeu vidéo répondant à certains critères, par l'exonération fiscale de 421% du montant investi au profit de l'investisseur.

Le jeu vidéo doit répondre à différents critères d'éligibilité, et il est renvoyé à cet égard aux tests culturels utilisés par le Vlaams Audiovisueel Fonds et par Wallimage Entreprise.

*On peut donc s'attendre à ce que le marché belge du jeu vidéo fasse un bond en avant avec les nouveaux fonds qui pourront être soulevés, même si on notera que le caractère culturel, artistique et/ou éducatif sera de nature à restreindre son utilisation.*



Au moins deux critères de chaque catégorie mentionnée ci-dessous doivent être remplis.

### *Critères géographiques*

Outre que le développeur doit être situé dans l'Espace économique européen (pour les personnes morales) ou avoir une connexion avec la Communauté dont le test dépend (pour les personnes physiques), il doit exister au moins une version française ou néerlandaise du jeu et son design, son contenu ou son patrimoine culturel doit comporter au moins une référence aux territoires visés.

Dans des cas exceptionnels, le contexte et le contenu culturels peuvent être non-européens, mais uniquement s'ils sont encadrés et conçus de manière créative ou innovante, et les critères des autres catégories doivent être significativement plus remplis.

### *Critères culturels/créatifs*

Le projet doit avoir un effet stimulant sur l'économie culturelle et créative nationale.

Au moins 50% des membres de l'équipe doivent résider dans la Communauté dont le test dépend. Cela doit en tout cas être le cas pour l'auteur/rédacteur/développeur du concept principal, le directeur artistique, le directeur technique et le concepteur du jeu principal.

L'équipe doit également comprendre de jeunes diplômés.

Critères relatifs à l'innovation artistique, culturelle et

technologique

Doivent être innovants : la structure du jeu, la conception des personnages, du décor, de l'histoire, de l'environnement, la musique/conception sonore, l'interactivité, l'utilisation d'intelligence artificielle ou encore l'utilisation de nouvelles technologies.

Pour les jeux vidéo, sont prises en compte les dépenses effectuées endéans les 24 mois et le seuil maximal de valeur fiscale cumulée des attestations Tax Shelter est fixée à 2,5 millions d'euros. Pour rappel, le plafond prévu pour les œuvres audiovisuelles est de 15 millions d'euros et celui prévu pour les œuvres scéniques est de 2,5 millions d'euros également.

### **Ratio legis**

La Belgique s'est rendue compte du retard qu'elle avait pris dans le secteur des jeux vidéo à défaut de financement suffisant : au niveau mondial, le marché du gaming a généré près de 160 milliards de dollars en 2020, et les revenus belges générés sont tristement de 82 millions d'euros, soit 0,05% seulement du marché mondial. Il était donc devenu nécessaire de prévoir une mesure utile afin de permettre aux créateurs de jeux vidéo de financer leurs projets.

On constate également que le législateur souhaite stimuler la création en Belgique puisque les critères à remplir comprennent presque automatiquement un rattachement géographique à l'Europe ou à la Belgique, voire à la Communauté concernée.

Les exigences de lieu de résidence de 50% des employés ainsi que les références du jeu à la culture européenne ou belge sont de clairs indicateurs de cette volonté. La seule exception concerne uniquement les jeux s'ils sont encadrés et conçus de manière créative ou innovante, mais la répartition des critères à remplir (au moins deux par catégories) empêchera le bénéficiaire du régime Tax Shelter pour des jeux qui n'auraient aucun rattachement avec, au minimum, l'Europe.

On peut donc s'attendre à ce que le marché belge du jeu vidéo fasse un bond en avant avec les nouveaux fonds qui pourront être soulevés, même si on notera que le caractère culturel, artistique et/ou éducatif sera de nature à restreindre son utilisation.

Muriel IGALSON  
Laure VANDE PUTTE



Perrine RUDEWIEZ

## La baisse des valeurs de vos crypto-monnaies, une opportunité pour déduire les pertes d'une prochaine plus-value et transmettre votre portefeuille à moindre coût

Alors qu'il existerait plus de 11 000 types de cryptomonnaies et plus de 300 000 millions d'utilisateurs à travers le monde, l'année 2022 se clôture par un « effondrement des valeurs ».

Certains s'interrogent déjà sur leur pérennité.

Dans certaines circonstances toutefois, il peut être utile de regarder le bon côté des choses.

D'abord, les pertes survenues au cours de cette année pourront être déduites d'une plus-value ultérieure. Ensuite, c'est également un bon timing pour la transmission de votre portefeuille dans le cadre d'une planification patrimoniale.

### Un bref rappel du régime de taxation

Actuellement, l'absence de réglementation fiscale, applicable aux cryptomonnaies implique que le régime fiscal des plus-values sur cryptomonnaies est (logiquement) aligné sur celui des plus-values sur actions.

Trois scénarios de taxation peuvent être envisagés :

- 1°) l'exonération en tant que « gestion normale du patrimoine privé ».
- 2°) L'imposition en tant que revenu

divers au taux de 33%, majoré de la taxe additionnelle.

3°) l'imposition en tant que revenu professionnel, taxé au taux progressif et majoré de la taxe additionnelle.

Le profil de l'investisseur est ainsi déterminé au cas par cas. Tout dépend de sa position entre 'la gestion normale de son patrimoine privé' et la 'spéculation'.

Pour aider le contribuable à se positionner, le Service des décisions anticipées a publié une FAQ, la liste de questions cryptomonnaies qu'il peut être utile de consulter.

*En somme, si l'année 2022 peut être qualifiée de « noire » dans le monde la cryptomonnaie, elle peut aussi offrir belles perspectives sur le plan fiscal.*

Toutefois, au regard de l'extrême volatilité des monnaies virtuelles, la prise de risques peut se révéler plus importante et tendre vers la spéculation. Dans cette hypothèse, le contribuable pourrait être taxé au taux fixe de 33%, mais pourra alors déduire les pertes survenues au cours des cinq années qui précèdent la plus-value.

Pour ceux dont la plus-value serait réalisée dans un cadre professionnel, il est entendu que les frais et les pertes sont déductibles.

### Un bon timing pour transmettre son portefeuille

Ensuite, la chute des valeurs peut également être le moment idéal

pour transmettre votre portefeuille de cryptoactifs dans le cadre d'une planification patrimoniale.

Si cette donation ne doit pas nécessairement être enregistrée (sauf dans le cadre d'un acte authentique), il sera fortement conseillé de le faire, compte tenu de la faiblesse des taux applicables dans le cadre d'une donation mobilière (3% entre partenaires et en ligne directe et 7% entre toutes autres personnes en Région Bruxelloise) et pour éviter tout risque de taxation au titre de droits de succession qui surviendrait dans l'hypothèse d'un décès endéans les trois ans en Région Bruxelloise (cinq ans en Région wallonne).

Le cas échéant, cette donation ferait alors partie de la succession et serait taxée à ce titre, à des taux plus lourds et progressifs par tranche.

En somme, si l'année 2022 peut être qualifiée de « noire » dans le monde la cryptomonnaie, elle peut aussi offrir belles perspectives sur le plan fiscal.

Perrine RUDEWIEZ



**IDEFISC**



Typhanie AFSCHRIFT



Muriel IGALSON



Pascale HAUTFENNE



Angélique PUGLISI



Perrine RUDEWIEZ



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**

Muriel IGALSON

Angélique PUGLISI

Perrine RUDEWIEZ

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](http://www.idefisc.be)

#### **PROCHAIN NUMÉRO**

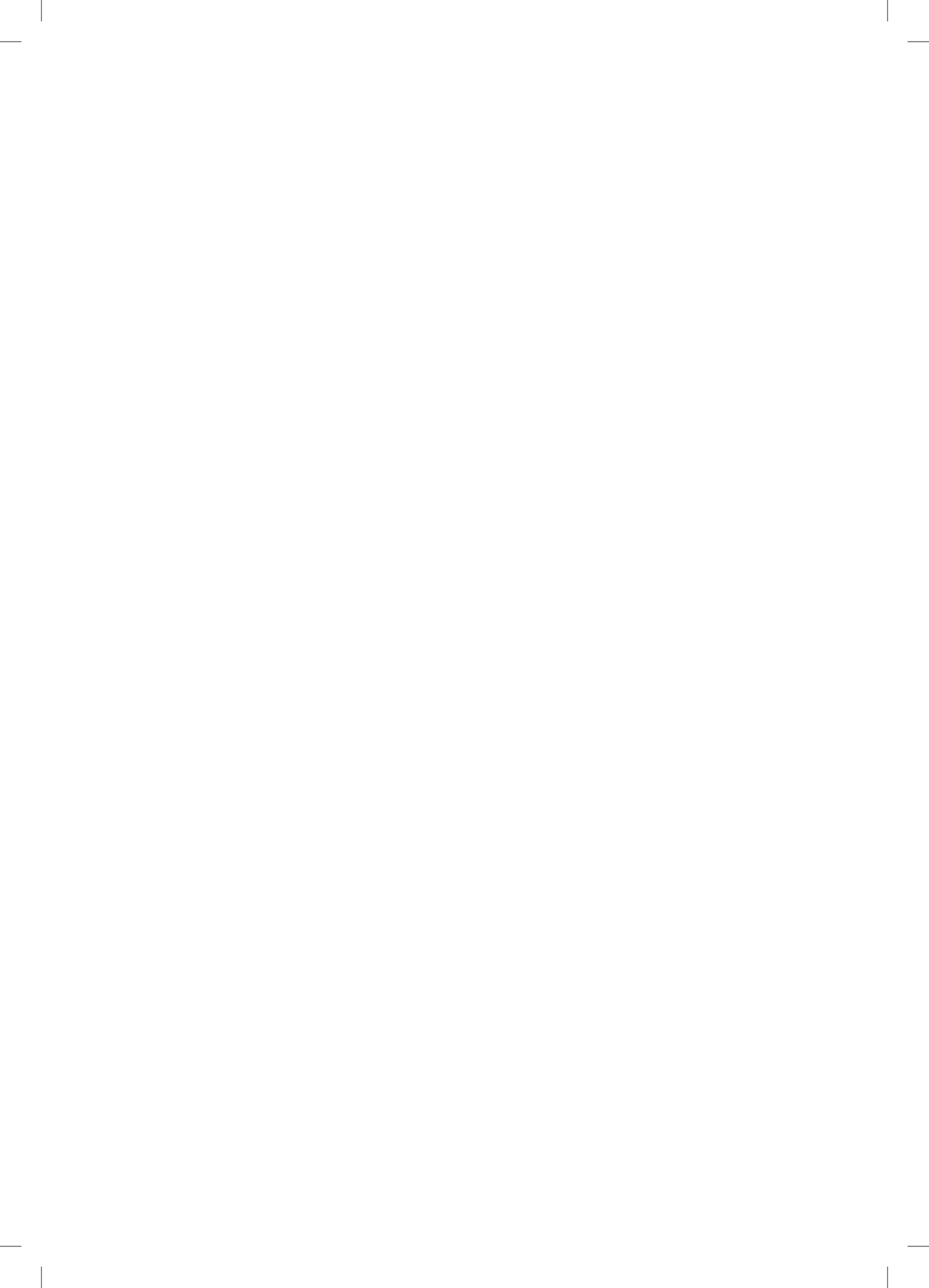
Juin 2023

Pour recevoir IDEFISC par courrier électronique, envoyez votre email à [info@idefisc.be](mailto: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.

#### **MISE EN PAGE**

Admax Consulting





**IDEFISC**

